

«INTERPOSICIÓN» DE SOCIEDADES PARA PRESTAR SERVICIOS PROFESIONALES: ¿SIMULACIÓN, FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA O ECONOMÍA DE OPCIÓN?¹

Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011

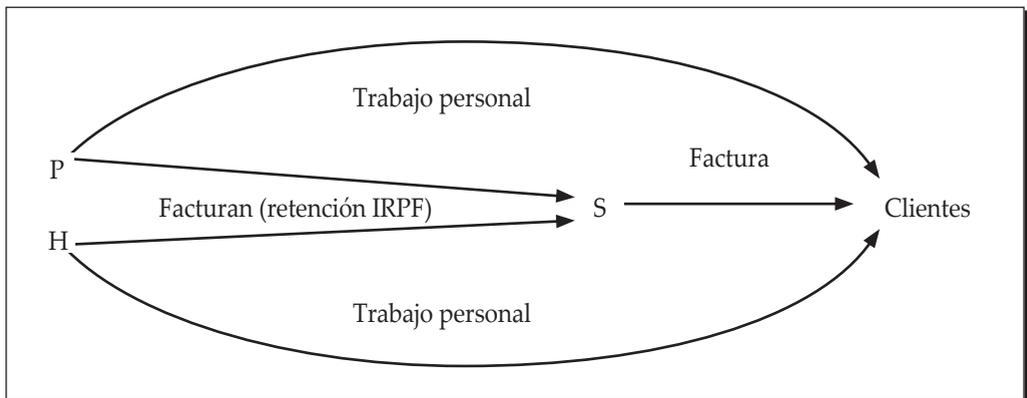
Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

1. SUPUESTO DE HECHO

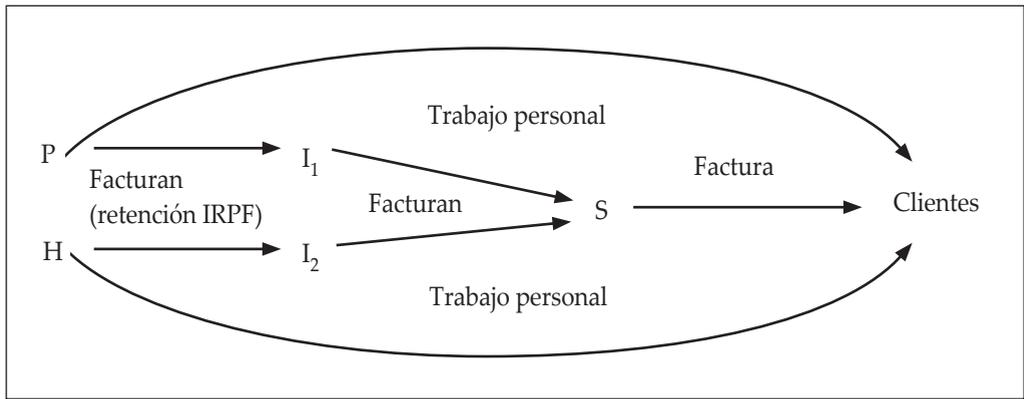
La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Murcia de 26 de enero de 2015 [núm. 36/2015, dictada en el recurso núm. 307/2011 (NFJ057487)] es, en puridad, la continuación de otra pronunciada por el mismo órgano judicial el 29 de diciembre de 2014 [núm. 1020/2014, dictada en el recurso núm. 286/2011 (NFJ057494)].

Los hechos que dieron lugar al pronunciamiento referido fueron los siguientes: existía una sociedad profesional (en adelante la denominaremos S), de la que eran socios un padre (P) y un hijo (H), y que prestaba servicios de asesoramiento jurídico-tributario a terceros (clientes). La sociedad S facturaba, pues, a los terceros y, por su parte, P y H facturaban a S de conformidad con un contrato de arrendamiento de servicios, motivo por el cual S les retenía a ambos las correspondientes cuantías a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), pues tanto P como H integraban en su renta tales pagos de S como rendimientos de actividades económicas. No obstante, quienes realizaban materialmente la prestación de servicios a los clientes eran tanto P como H. Un esquema de la citada estructura sería el siguiente:



¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común», financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (DER2012-39342-C03-03).

A partir de un determinado momento (junio de 2007), tanto P como H interponen entre S y ellos mismos sendas sociedades (I_1 e I_2) de titularidad personal al 100% de cada individuo, para lo cual aportan sus participaciones sociales de S y, a cambio, reciben la totalidad de las participaciones sociales de I_1 e I_2 . De manera que las dos sociedades citadas se configuran como meros estadios intermedios entre las personas físicas (P y H) y la sociedad profesional que presta servicios en el mercado. Y ello a pesar de que quienes prestan materialmente los servicios de asesoría jurídica a los clientes finales son, respectivamente, P y H. La citada estructura podría representarse de acuerdo con el siguiente esquema:



Y todo ello a pesar de que los servicios eran prestados por actuaciones personales de P y H ante los clientes finales.

Pues bien, la STSJ de Murcia de 29 de diciembre de 2014 (NFJ057494), antes aludida, es la que se resuelve la cuestión planteada por la Agencia Tributaria ante la interposición de una sociedad entre S y el padre (P), esto es, la que hemos dado en denominar I_1 , mientras que la sentencia del mismo tribunal de 26 de enero de 2015 (NFJ057487), que constituye el objeto de este comentario, resuelve la cuestión que planteó la interposición de una sociedad entre S y el hijo (H), o lo que es lo mismo, la que hemos dado en denominar I_2 .

En definitiva, la esencia del supuesto de hecho que dio lugar al acta de la inspección (firmada en disconformidad) y posteriormente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Murcia –la cual desestimó el recurso administrativo– fue que, a juicio de la Administración tributaria, la creación de una sociedad «interpuesta» (I_1 e I_2) entre los servicios profesionales prestados por las personas físicas (P y H) y S, constituye una simulación tributaria y debe aplicarse el artículo 16 de la Ley General Tributaria (LGT) para desmontarse esa apariencia de realidad que escondía una situación distinta. La razón declarada por la Administración tributaria para aplicar el citado precepto es que las operaciones denunciadas tenían por objeto ocultar la realidad subyacente (arrendamiento de servicios por P y H a S) por lo que I_1 e I_2 eran estructuras aparentes y falsas y se fingió prestar servicios de asesoramiento de forma independiente a través de tales sociedades I_1 e I_2 cuando en realidad el asesoramiento se venía prestando en su forma habitual, esto es, por parte de

P y H a los clientes finales, lo cual constituye indefectiblemente –a juicio de la Agencia Tributaria– una simulación subjetiva. En consecuencia, estima la Administración que las operaciones anteriores que tacha de simuladas han producido una ilícita rebaja de la carga tributaria por los siguientes motivos: 1) disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de servicios; 2) diferimiento de la tributación; 3) falta de ingreso de las retenciones debidas.

Conforme con todo lo anterior, las operaciones entendidas como simuladas deben tenerse por no realizadas a los oportunos efectos tributarios y, no obstante, gravarse las operaciones que han tenido lugar en realidad, y que al juzgar de la Administración tributaria son la prestación de servicios de P y H a S. De manera que no deberían considerarse a efectos tributarios los servicios prestados por P y H a I₁ e I₂, así como los prestados por estas dos sociedades a S; por el contrario, la Administración tributaria entiende que los servicios se habían prestado efectivamente por P y H a S, y se le atribuyó la renta producida en I₁ e I₂ a, respectivamente, P y H. Ahora bien, dado que S no pagaba a personas físicas, tampoco retenía cantidad alguna por rentas de actividades económicas sujetas a IRPF (eso ya lo hacían I₁ e I₂), por lo que se regularizó la situación tributaria de tal sociedad exigiéndole a S tales retenciones a cuenta (con intereses y sanciones). Por otro lado, los pagos realizados por I₁ e I₂ a P y H se tienen por no realizados, admitiéndose la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades pero no de las retenciones en el IRPF de P y H. Asimismo, se regulariza la situación tributaria de P y H en las cantidades resultantes de gravar en el IRPF las cantidades imputadas de I₁ e I₂, sin permitir que P y H se reduzcan de la cuota resultante lo ya pagado por estas dos sociedades en el Impuesto sobre Sociedades ni tampoco las retenciones giradas (y todo ello, exigiendo los respectivos intereses de demora e imponiendo sanciones). Finalmente, se regularizan las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutidas a I₁ e I₂ –que se consideran indebidas y se devuelven– y, por otro lado, se exigen las cuotas que debieron repercutirse a S, siendo así que tales cuotas en gran parte son compensadas unas con otras y la Administración tributaria no impone sanciones por tal regularización.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia comentada se remite, en su fundamento jurídico 3.º, a lo ya indicado menos de un mes atrás sobre las mismas sociedades (en relación con la otra persona física interviniente), esto es, a su Sentencia de 29 de diciembre de 2014, en la que se citaba jurisprudencia de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En definitiva, el Tribunal debía estimar o no la existencia de simulación. Ahora bien, tal órgano judicial niega la simulación pretendida por la Administración tributaria basándose en la licitud de la interposición de sociedades por parte de personas físicas. Particularmente, en su fundamento jurídico 4.º se indica textualmente lo siguiente:

«Para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial, se trata de ver si las sociedades [interpuestas], disponen de medios personales y materiales suficientes

para prestar servicios al margen de los socios, y si se trata de Sociedades que añaden valor, o no, a los servicios prestados por los profesionales personas físicas. En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada, como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

Es admitido que un despacho colectivo pueda contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de ser realizada por una persona física determinada. Y el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, siendo compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la Sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad».

Y acaba concluyéndose más adelante:

«La Sala no aprecia ningún indicio de simulación negocial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas, conociendo la Administración Tributaria a través también de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA y del impuesto de sociedades, un pormenorizado conocimiento del hecho imponible. Por el contrario se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito (...).

Finalmente la tributación de los rendimientos obtenidos por [sociedades interpuestas] en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y al tipo impositivo del 35 % (en vez del tipo marginal del 45 %) es ajustado a Derecho, consecuencia del cambio normativo del Régimen de tributación de las Sociedades profesionales.

En definitiva, las argumentaciones esgrimidas por la parte actora, que defiende su derecho de ejercicio de la actividad a través de la sociedad profesional en la economía de opción, y no quedando acreditado el perjuicio para la Hacienda Pública, una vez realizadas las correspondientes devoluciones, resultando una cuota cero, no puede sostenerse la procedencia de los intereses y menos la sanción impuesta. Procede estimar el recurso y anular la resolución del TEARM y la liquidación objeto de nuestra consideración en el presente recurso.

Independientemente de la opinión que merezca la realización de las actividades por medio de las sociedades profesionales, lo cierto es que legalidad de las actuaciones del recurrente es incuestionable, y debe ser aceptada».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. LICITUD DE CREACIÓN DE SOCIEDADES DE SEGUNDO NIVEL ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y SOCIEDADES PROFESIONALES

En definitiva, se analiza en la sentencia comentada si es o no lícito constituir sociedades intermedias entre una sociedad profesional ya existente y los profesionales que ejecutan materialmente las prestaciones de servicios a los clientes finales.

Para ello hay que partir de un doble análisis: primeramente, si ello está permitido en el derecho sustantivo privado que regula tales relaciones entre profesionales y clientes, pues si tal operación no fuera conforme a Derecho, habría que declarar nulas sus consecuencias jurídicas y no llegarían siquiera a considerarse en el ámbito tributario; en segundo lugar, aun cuando el ordenamiento jurídico privado considere lícitos y posibles determinados negocios jurídicos, es preciso examinarlos a la luz de los preceptos particulares del ordenamiento tributario a fin de determinar si los mismos son, además, conformes a la normativa fiscal.

En lo que respecta a la primera cuestión referida, si bien en el ordenamiento jurídico español no existía una norma concreta que regulara las sociedades profesionales (y por tanto se entendían implícitamente permitidas en cuanto que no resultaban prohibidas), la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, reguló el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades y, particularmente, el régimen de funcionamiento y responsabilidad de las mismas, con la finalidad de tutelar los intereses concurrentes (de profesionales y de clientes) relacionados con tales entes. En consecuencia, debe indicarse que en nuestro Derecho está permitido el ejercicio profesional a través de sociedades.

Particularmente, el artículo 2 de la citada Ley 2/2007 recoge que «Las sociedades profesionales únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales, y podrán desarrollarlas bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Por otro lado, la exposición de motivos de dicha norma indica: «Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no solo de intermediaria para que sea este último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas». Así pues, no parece que las sociedades interpuestas antes referidas puedan calificarse como «sociedades de medios» o «sociedades de intermediación» que atienen a otros supuestos diferentes.

Por otro lado, y en lo que concierne a la segunda cuestión mencionada (licitud de las operaciones en el ámbito tributario), debe indicarse antes que nada que en el pasado existió un régimen de transparencia fiscal interna en virtud del cual las rentas obtenidas por sociedades de profesionales eran imputadas a sus socios (arts. 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), a fin de evitar la retención de beneficios no distribuidos y el diferimiento de tributación que ello conlleva. No obstante, a partir del año 2003 y como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el referido régimen de transparencia fiscal no está ya vigente en nuestro ordenamiento, de manera que implícitamente se permite tal interposición societaria siempre que no se vulneren otros preceptos tributarios. Es preciso tener en cuenta que, no obstante lo anterior, los artículos 15 y 16 de la LGT recogen la intranscendencia a efectos fiscales de determinadas operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes en el caso de que, a pesar de ser reales, resulten en exceso artificiosas y tengan el único fin de doblegar el espíritu de la norma para derivar hacia una fiscalidad más favorable para el contribuyente, o bien cuando detrás de una apariencia de licitud escondan otras realidades distintas de las declaradas y que impliquen una menor tributación.

Ello nos lleva directamente al siguiente subepígrafe, en el que deben dirimirse conceptos propiamente tributarios como son la economía de opción, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

3.2. SIMULACIÓN, FRAUDE DE LA LEY Y ECONOMÍA DE OPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El asunto nuclear en la resolución judicial comentada consiste en determinar si la «interposición» de una sociedad entre persona física y sociedad es conforme a Derecho o, por el contra-

rio, contraviene las reglas de aplicación de las normas tributarias contenidas en los artículos 15 y 16 de la LGT. En puridad, el término «interposición» tiene sin duda ciertos tintes peyorativos, pues parece referirse a una circunstancia artificiosa y falsa cuando no tiene por qué ser necesariamente así. Pero habida cuenta de que es un término generalizado para indicar tales situaciones, se utilizará el mismo una vez hecha la aclaración anterior.

Pues bien, en el Derecho Tributario resulta esencial determinar cuándo ciertas estructuras que llevan aparejadas un menor pago de impuestos pueden lícitamente utilizarse y cuándo no. Para ello, a tenor del artículo 16 de la LGT, cuando exista **simulación** (que debe entenderse como una falsa declaración del contribuyente en cuanto al particular negocio jurídico que está teniendo lugar en realidad y que se somete a tributación), la Administración hará tributar sin más trámite al regularizar la situación tributaria, en la oportuna liquidación administrativa, las operaciones efectivamente realizadas por las partes. Tal regularización tributaria se fundamenta en la falsedad de los hechos declarados y el fingimiento de unas operaciones inexistentes, esto es, en el engaño que ha querido provocar el contribuyente. Por tal motivo tal actitud podrá sancionarse.

Por otro lado, el **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** (art. 15 LGT) plantea un supuesto de hecho diferente: no tiene que ver con operaciones falsas o fingidas sino que, por el contrario, los negocios jurídicos declarados por el contribuyente son reales y lícitos, lo cual diferencia tal figura de la simulación antes comentada. Ahora bien, aun cuando los negocios jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes sean lícitos y reales, si los mismos obedecen a estructuras que conllevan un elevado grado de artificiosidad con el único objetivo de disminuir la tributación que finalmente resulte, podrían estarse erosionando otros principios que informan el ordenamiento tributario (capacidad económica e igualdad, contenidos en el art. 31 de nuestra Constitución), de modo que no parece admisible que una misma capacidad económica conlleve gravámenes diferentes en función de que se instrumenten las operaciones de una u otra forma, cuando la vía utilizada explore vericuetos ciertamente complejos y enrevesados que implican un nivel de complejidad que no se habría producido de no pretender lograrse una menor tributación. Dicho en otras palabras, el ordenamiento no puede premiar a quien retuerce la Ley en contra de su propio espíritu para lograr una menor tributación, pues ello va en contra de uno de los criterios (acaso el más esencial) de aplicación de las normas jurídicas: el teleológico. En tales casos la Administración podría aplicar la norma jurídico-tributaria desconociendo la estructura artificiosa creada para lograr una menor tributación, si bien para ello se requiere utilizar un procedimiento especial en el que se requiera un previo informe favorable de una comisión consultiva de carácter administrativo constituida al efecto. Dicho informe determinará –con carácter vinculante– para la Administración actuante si existe una inadecuación en la estructura o rodeo artificialmente creados por el contribuyente que lleven a desconocer, a efectos tributarios, tales negocios anómalos. Adicionalmente, en tales casos de aplicación del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pueden exigirse intereses de demora por las cantidades regularizadas aunque por el momento no puedan imponerse sanciones².

² Ello no obstante, la reforma de la LGT que se está tramitando en el Parlamento en el momento de redactar estas líneas pretende modificar el artículo 15 de la LGT en el sentido de eliminar la imposibilidad de sanción tributaria en

Ahora bien, si la operación realizada por el contribuyente no puede tacharse de simulada ni de provocar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la misma debe reputarse una **economía de opción**, esto es, una posibilidad lícita ideada por el contribuyente para pagar menos impuestos que debe entenderse intachable y, por ende, ha de respetarse por la Administración. Ciertamente es que siempre se pueden promover nuevas normas destinadas a combatir ciertas realidades que se consideren indeseables desde una perspectiva tributaria, pero en la medida en que tales normas no resulten aprobadas no habrá impedimento alguno para el contribuyente de llevar a cabo sus operaciones en virtud de determinados negocios jurídicos (reales) y no de otros.

Como puede fácilmente inferirse, los contornos entre los tres conceptos que acaban de aludirse no siempre son definidos y nítidos.

En la resolución comentada, se pone de manifiesto una tendencia enquistada en la Administración tributaria que lleva a calificar como simulación determinados negocios jurídicos reales y lícitos llevados a cabo por los contribuyentes. En este sentido, el origen del planteamiento de la Agencia Tributaria que dio lugar a la resolución comentada es con toda probabilidad la nota núm. 9/09 de la AEAT. En ella, tal órgano administrativo determinaba que en caso de interposición societaria, la inspección debía declarar simulación relativa y exigir los impuestos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA) de acuerdo con los negocios «realmente» celebrados. Ciertamente, la Administración preferirá siempre declarar simulación pues ello conlleva un procedimiento más simple. Sin embargo, se trata de una corruptela ineficiente que lleva a una elevada conflictividad jurídica, de la que es ejemplo la resolución comentada.

Aunque el abuso de las formas jurídicas a fin de reducir la carga fiscal es una cuestión clásica en el Derecho tributario y con ciertos tintes ideológicos, lo cierto es que existen unos términos claros en nuestra legislación tributaria que deben respetarse.

Así pues, y aunque en la resolución comentada los conceptos de simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria llegan a confundirse en alguna medida, parece claro que **la constitución de una sociedad no puede calificarse como un negocio simulado**: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no es prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios no necesariamente tributarios (entre ellos la elemental limitación de responsabilidad jurídica en los casos así previstos). **Y lo mismo cabría decir de la facturación a (y por) la sociedad interpuesta** en la medida, claro está, que no se presenten circunstancias anómalas o falsas de imputación temporal, como sería el caso de atribuirle prestaciones de servicios (y facturar por ellas) que se hayan verificado antes de que la sociedad interpuesta tuviera siquiera entidad, esto es, antes de haber constituido tal sociedad. Por lo demás, el ordenamiento jurídico (cfr. la citada Ley 2/2007) permite prestar por una sociedad servicios que sean llevados a cabo de forma persona-

supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, paralelamente, configurando en un nuevo artículo 206 bis una nueva infracción en tales casos y para ciertos supuestos. Y ello a pesar de los informes negativos del Consejo General del Poder Judicial y del Consejo de Estado, quienes entendieron que ello podría constituir una norma penal en blanco de dudosa constitucionalidad.

lísima por los socios profesionales, siempre y cuando se respete debidamente el régimen tributario de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad que es comentado en el siguiente subepígrafe.

Cuestión distinta es si tal operación (interposición societaria) pudiera declararse en conflicto con la norma tributaria por constituir un rodeo artificioso con el único fin de pagar menos impuestos. En tales casos se podría indicar que una aplicación torticera de la norma, contraria a la finalidad de la misma, contraviene el principio de capacidad económica e igualdad fijados en el artículo 31 de nuestra Constitución, y por ello resultaría indebida. En tal caso, como se ha indicado, nuestro ordenamiento permite (art. 15 LGT ya citado) ignorar montajes artificiales llevados a cabo por el contribuyente con el único fin de reducir su carga tributaria en supuestos en los que otros tributarían más con la misma capacidad económica.

En consecuencia, el núcleo del debate debe centrarse en si puede entenderse extremadamente artificiosa la constitución de una sociedad intermedia entre una sociedad profesional y sus socios (y en tal caso, cabría aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT) o, por el contrario, tal operación no implica artificio alguno sino una legítima configuración de su negocio por parte de las personas físicas implicadas.

La resolución comentada entiende, con acierto en mi opinión, que las operaciones declaradas por la Administración como simuladas (interposición societaria) tienen por el contrario plena efectividad en el ámbito tributario, por cuanto que constituyen negocios que no pueden entenderse en exceso artificiosos y destinados a defraudar el espíritu de la norma tributaria que ha de aplicarse. Y por tanto estima el órgano judicial la pretensión del contribuyente, anulando las actuaciones de la Administración por las que se gravaban las operaciones como si no existiera la sociedad interpuesta, y en las que se aplicaban además sustanciosas sanciones. En efecto, no parece acreditado que las operaciones resulten en una menor tributación total, si es estiman todos los impuestos que gravan las distintas capacidades económicas hasta la percepción final por la persona física (beneficios sociales y dividendos). Por otro lado, existen motivos legítimos para interponer un ente entre la sociedad profesional prestadora última de los servicios y los socios profesionales (v. gr. limitación de responsabilidades, conformar una estructura flexible de la sociedad que permita la entrega de y salida de socios, posibilitar políticas de reparto flexible de dividendos a los socios finales, etc.). Siendo ello así, no parece que se cumplan siquiera las condiciones de aplicación de la vía contemplada en el artículo 15 de la LGT.

Ello no obstante, es sabido que la determinación de los límites en lo que toca a la planificación fiscal –como, en general, los contornos de las distintas instituciones jurídicas– no están exentas de una cierta carga ideológica. Y la resolución comentada parece destilar una cierta idea de repulsa respecto de las cláusulas antielusivas del ordenamiento tributario. En efecto, en su fundamento jurídico 4.º recoge: «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes

fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto».

Y es más, apoya seguidamente su argumentación, quizá en exceso –y en detrimento de otros principios en juego–, en la libertad de empresa al indicar que «todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar. *El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos)*. Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción» (cursiva añadida).

Como se ha comentado más atrás, la resolución versa sobre declaración de simulación respecto de operaciones perfectamente legítimas y siendo así que la causa real del negocio jurídico coincide con la declarada. En tal caso, la Administración sencillamente no debería haber iniciado la vía del artículo 16 de la LGT sino la más compleja del artículo 15 de la LGT, pues aun siendo negocios jurídicos reales podrían atentar contra el propio espíritu de la norma tributaria que hay que aplicar. Este es el motivo por el cual la sentencia comentada invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que tiene que ver más con el fraude a la ley tributaria que con la simulación. De hecho, el órgano judicial podría haber declarado simplemente que no procede apreciar simulación tributaria y devolver las actuaciones al órgano competente para que, en su caso y si aún apreciara tal posibilidad, planteara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por el procedimiento oportuno (con informe de la comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT). Ello no obstante el TSJ de Murcia resuelve tal cuestión posiblemente en pro de la economía procesal, indicando que no cabría siquiera declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones referidas. Por el contrario, el supuesto examinado de interposición societaria resultaría una economía de opción legítima y no reprochable por parte de la Administración tributaria.

3.3. DIVERSIDAD DE JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA

A pesar de lo que entendemos un acierto de las sentencias citadas del TSJ de Murcia, no todos los órganos judiciales que se pronunciaron sobre el particular han seguido la misma línea de razonamientos.

Así, el TSJ de Madrid ha entendido en su Sentencia de 9 de abril de 2015 [num. de recurso 60/2013 (NFJ058797)], fundamento jurídico 7.º, que «la interposición de Inmoclan y de Siles-Torres para facturar y cobrar los servicios que su único socio y administrador desarrolla para la sociedad Tacit y de Neveal también a través de su administradora la Sra. Gregoria, constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales, pues con ello solo se pretende que Inmoclan, Siles-Torres y Neveal facturen unos servicios que realmente no prestan, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración, ya que bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por aquellas sociedades a otra sociedad, con la aquiescencia de las sociedades presuntamente prestadoras del servicio y del prestador real de los servicios, el hoy actor, se oculta la realidad de que dichos servicios han sido prestados de manera personal por el socio único de la sociedad contratante, el cual venía obligado a tributar por todos sus rendimientos profesionales al igual que sucede con Neveal y la Sra. Gregoria»³.

Como puede fácilmente comprobarse, y más allá de que existirán seguramente matices diferenciadores entre unos y otros supuestos, no se trata de una cuestión pacífica. Por tal motivo todo parece indicar que habrá de pronunciarse en un futuro próximo el Tribunal Supremo para dirimir la controversia, previa interposición de un recurso de casación para la unificación de la doctrina o bien en interés de ley, con lo que aún no se ha dicho la última palabra sobre el particular.

3.4. UNA PROBLEMÁTICA EMERGENTE: OPERACIONES VINCULADAS HABIDAS ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD

Más allá de todo lo anterior, y salvada la licitud a efectos fiscales de la interposición de sociedades por parte de personas físicas, la cuestión quizá más compleja en este tipo de supuestos es la correcta determinación de las operaciones vinculadas que se realizan entre socio y sociedad, lo cual ha sido además objeto de modificación en noviembre de 2014. En lo que concierne al supuesto analizado en la resolución judicial comentada, no se plantean especiales consideraciones a este respecto, a pesar de su importancia. Podría pensarse que las operaciones vinculadas en el supuesto examinado han tenido un tratamiento adecuado tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. O bien que la Administración no puso el énfasis en dicho ámbito puesto que dirigió sus esfuerzos en destruir los efectos de la interposición societaria. Sin embargo, se trata de una cuestión que está mereciendo el interés de la Administración y del propio legislador, como no podría ser de otra manera. No en vano, la reforma del artículo 27 de la LIRPF ha propiciado no pocas cuestiones en relación con la calificación y tributación de las operaciones entre sociedad y socios, y ello tanto en el ámbito del IRPF como en el del IVA.

Adicionalmente, es sabido que en no pocos casos de relevancia pública (Monedero, Urdangarín) el reproche de la Hacienda Pública surgió esencialmente en el ámbito de las operaciones

³ En el mismo sentido *vid.* SSTSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (núm. de recurso 62/2013); de 7 de abril de 2015 (núm. de recurso 58/2013); o de 20 de marzo de 2015 [núm. de recurso 59/2013 (NFJ058637)] como resoluciones más recientes entre otras muchas que podrían citarse.

vinculadas con la sociedad profesional interpuesta, ya fuera porque no se han valorado tales operaciones entre sociedad y socio en forma debida, ya porque se han simulado operaciones –y ahora sí, utilizando el término en sentido propio– defraudando los intereses del Fisco.

Ello no obstante, dejamos la cuestión meramente señalada dado que la resolución que ahora comentamos no entra a dirimirla.

3.5. A MODO DE CONCLUSIONES

En definitiva y como resumen de todo lo anterior, la resolución estudiada acierta al indicar que la Administración tributaria no puede declarar simulación por la constitución de una sociedad y la facturación a través de ella a otra sociedad profesional vinculada. Ello es así porque, en primer lugar, tales operaciones no reducen significativamente la deuda tributaria a favor de la Hacienda Pública si se suma el gravamen de los beneficios societarios y, posteriormente, el gravamen de los dividendos distribuidos; a lo sumo podría existir un diferimiento de la deuda, que resulta legítima sobre todo a partir de la desaparición del régimen de transparencia fiscal interna para las sociedades profesionales. Adicionalmente, pueden apreciarse motivos económicos válidos para tales estructuras societarias, como podría ser –entre otros– la posibilidad de diferenciar la política de dividendos que llegan a los socios finales-personas físicas⁴. Y en consecuencia no cabe considerar que, habida cuenta de lo indicado anteriormente, la interposición societaria que se ha comentado constituya una operación artificiosa cuyo único objeto sea la aminoración de la carga tributaria, y ello por varios motivos: porque no existe tal grado de artificio, porque existe una justificación razonable más allá de los motivos fiscales y porque, a la postre, no permite una reducción tan significativa de impuestos a pagar.

Ciertamente existe en la resolución comentada una cierta amalgama de conceptos cercanos (simulación, fraude a la ley tributaria) que quizá no son lo suficientemente distinguidos por el órgano judicial. En efecto, el Tribunal empieza motivando que no existe simulación para seguidamente deslizarse en un campo distinto –cual es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria– con cita de jurisprudencia de la Unión Europea (como, por ejemplo, la sentencia Halifax) que versa sobre esta última cuestión. Finalmente, el tratamiento unificado de ambas instituciones (arts. 15 y 16 LGT) resulta en un ahorro procesal que evita que, rechazada judicialmente la simulación, pudiera acaso plantearse de nuevo en vía administrativa el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Desde tal óptica de economía procesal resulta, sin duda, una resolución eficiente, aun con riesgo de ser dogmáticamente poco clara, como se ha indicado.

⁴ Así, podría ocurrir que, en el ejemplo comentado, H quisiera o necesitara obtener en su patrimonio personal los beneficios generados en el ámbito societario (y tributar por ellos), mientras que P deseara no distribuir tales dividendos y diferir así la tributación respecto de tales cuantías. Con la estructura ideada, si S distribuye la parte que corresponde a I₁ e I₂, posteriormente tales sociedades –contraladas ya personalmente por cada uno de los socios-personas físicas– podrían considerar o no la distribución de los beneficios en función de los intereses de cada persona física.

No obstante lo anterior, debe indicarse que la línea jurisprudencial sostenida por el TSJ de Murcia dista mucho de estar consolidada. Por el contrario, el TSJ de Madrid ha fallado en varias sentencias recientes precisamente lo contrario, de modo que todo indica que tal cuestión habrá de resolverse en un futuro próximo por el Tribunal Supremo.

Por último, la resolución obvia –al haberlo obviado también la resolución administrativa impugnada, acaso por no haberse reproche en dicho ámbito– toda referencia a la problemática referida a las operaciones vinculadas entre sociedades y socios, y ello tanto en el IRPF como en el IVA⁵. Tal y como se ha comentado, esta circunstancia puede deberse a que la Administración no consideró tales operaciones por estimar simulación y, por ende, entenderlas como no relevantes fiscalmente. Sin embargo, dicho ámbito se configura con toda seguridad en una de las grandes cuestiones que han de considerarse en la tributación de las sociedades profesionales.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F. J.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2013]: «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación», en *Derecho y práctica tributaria*, CISS, págs. 51-76.

CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo», *Quincena fiscal*, núm. 14, págs. 107-116.

– [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 247, págs. 15-23.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [1996]: *Las sociedades profesionales. El ejercicio en común de las profesiones en España. Sus aspectos administrativos, civiles y tributarios*, Edersa, Madrid.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2015]: «IVA y socios profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, págs. 5-52.

FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 7-11.

– [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-13.

– [2010]: «De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 mayo 2010», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-11.

GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, págs. 41-95.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

⁵ Vid. nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 y Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 [consulta vinculante V1148/2015 (NFC053864)].

- [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, págs. 9-12.
 - [2007]: «Régimen fiscal de las sociedades profesionales» en GARCÍA PÉREZ, R. y ALBIEZ DOHRMANN, K. J. (dirs.), *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales. Régimen fiscal y corporativo*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 777-806.
 - [2013]: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, (AEDAF) Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- LUCAS DURÁN, M. [2011]: «SSTJCE 21-2-2006, Halifax, As. C 255/02 y University of Huddersfield, As. C-223/03», *Crónica Tributaria*, núm. 138, págs. 239-248.
- [2014]: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT», en MERINO JARA, I. (dir.) y MANZANO SILVA, E. (coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona, págs. 35-64.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, págs. 11-33.
- NAVARRO EGEA, M. [2010]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M., *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), págs. 337-388.
- PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 41-64.
- ZORZONA PÉREZ, J. J. [2010]: «La simulación en Derecho tributario», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., (dirs.), vol. 1, (tomo I), págs. 553-579.

P y H a los clientes finales, lo cual constituye indefectiblemente –a juicio de la Agencia Tributaria– una simulación subjetiva. En consecuencia, estima la Administración que las operaciones anteriores que tacha de simuladas han producido una ilícita rebaja de la carga tributaria por los siguientes motivos: 1) disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de servicios; 2) diferimiento de la tributación; 3) falta de ingreso de las retenciones debidas.

Conforme con todo lo anterior, las operaciones entendidas como simuladas deben tenerse por no realizadas a los oportunos efectos tributarios y, no obstante, gravarse las operaciones que han tenido lugar en realidad, y que al juzgar de la Administración tributaria son la prestación de servicios de P y H a S. De manera que no deberían considerarse a efectos tributarios los servicios prestados por P y H a I₁ e I₂, así como los prestados por estas dos sociedades a S; por el contrario, la Administración tributaria entiende que los servicios se habían prestado efectivamente por P y H a S, y se le atribuyó la renta producida en I₁ e I₂ a, respectivamente, P y H. Ahora bien, dado que S no pagaba a personas físicas, tampoco retenía cantidad alguna por rentas de actividades económicas sujetas a IRPF (eso ya lo hacían I₁ e I₂), por lo que se regularizó la situación tributaria de tal sociedad exigiéndole a S tales retenciones a cuenta (con intereses y sanciones). Por otro lado, los pagos realizados por I₁ e I₂ a P y H se tienen por no realizados, admitiéndose la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades pero no de las retenciones en el IRPF de P y H. Asimismo, se regulariza la situación tributaria de P y H en las cantidades resultantes de gravar en el IRPF las cantidades imputadas de I₁ e I₂, sin permitir que P y H se reduzcan de la cuota resultante lo ya pagado por estas dos sociedades en el Impuesto sobre Sociedades ni tampoco las retenciones giradas (y todo ello, exigiendo los respectivos intereses de demora e imponiendo sanciones). Finalmente, se regularizan las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) repercutidas a I₁ e I₂ –que se consideran indebidas y se devuelven– y, por otro lado, se exigen las cuotas que debieron repercutirse a S, siendo así que tales cuotas en gran parte son compensadas unas con otras y la Administración tributaria no impone sanciones por tal regularización.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia comentada se remite, en su fundamento jurídico 3.º, a lo ya indicado menos de un mes atrás sobre las mismas sociedades (en relación con la otra persona física interviniente), esto es, a su Sentencia de 29 de diciembre de 2014, en la que se citaba jurisprudencia de la Audiencia Nacional, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En definitiva, el Tribunal debía estimar o no la existencia de simulación. Ahora bien, tal órgano judicial niega la simulación pretendida por la Administración tributaria basándose en la licitud de la interposición de sociedades por parte de personas físicas. Particularmente, en su fundamento jurídico 4.º se indica textualmente lo siguiente:

«Para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial, se trata de ver si las sociedades [interpuestas], disponen de medios personales y materiales suficientes

para prestar servicios al margen de los socios, y si se trata de Sociedades que añaden valor, o no, a los servicios prestados por los profesionales personas físicas. En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada, como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

Es admitido que un despacho colectivo pueda contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de ser realizada por una persona física determinada. Y el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, siendo compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la Sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad».

Y acaba concluyéndose más adelante:

«La Sala no aprecia ningún indicio de simulación negocial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas, conociendo la Administración Tributaria a través también de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA y del impuesto de sociedades, un pormenorizado conocimiento del hecho imponible. Por el contrario se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito (...).

Finalmente la tributación de los rendimientos obtenidos por [sociedades interpuestas] en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y al tipo impositivo del 35 % (en vez del tipo marginal del 45 %) es ajustado a Derecho, consecuencia del cambio normativo del Régimen de tributación de las Sociedades profesionales.

En definitiva, las argumentaciones esgrimidas por la parte actora, que defiende su derecho de ejercicio de la actividad a través de la sociedad profesional en la economía de opción, y no quedando acreditado el perjuicio para la Hacienda Pública, una vez realizadas las correspondientes devoluciones, resultando una cuota cero, no puede sostenerse la procedencia de los intereses y menos la sanción impuesta. Procede estimar el recurso y anular la resolución del TEARM y la liquidación objeto de nuestra consideración en el presente recurso.

Independientemente de la opinión que merezca la realización de las actividades por medio de las sociedades profesionales, lo cierto es que legalidad de las actuaciones del recurrente es incuestionable, y debe ser aceptada».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. LICITUD DE CREACIÓN DE SOCIEDADES DE SEGUNDO NIVEL ENTRE PERSONAS FÍSICAS Y SOCIEDADES PROFESIONALES

En definitiva, se analiza en la sentencia comentada si es o no lícito constituir sociedades intermedias entre una sociedad profesional ya existente y los profesionales que ejecutan materialmente las prestaciones de servicios a los clientes finales.

Para ello hay que partir de un doble análisis: primeramente, si ello está permitido en el derecho sustantivo privado que regula tales relaciones entre profesionales y clientes, pues si tal operación no fuera conforme a Derecho, habría que declarar nulas sus consecuencias jurídicas y no llegarían siquiera a considerarse en el ámbito tributario; en segundo lugar, aun cuando el ordenamiento jurídico privado considere lícitos y posibles determinados negocios jurídicos, es preciso examinarlos a la luz de los preceptos particulares del ordenamiento tributario a fin de determinar si los mismos son, además, conformes a la normativa fiscal.

En lo que respecta a la primera cuestión referida, si bien en el ordenamiento jurídico español no existía una norma concreta que regulara las sociedades profesionales (y por tanto se entendían implícitamente permitidas en cuanto que no resultaban prohibidas), la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, reguló el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades y, particularmente, el régimen de funcionamiento y responsabilidad de las mismas, con la finalidad de tutelar los intereses concurrentes (de profesionales y de clientes) relacionados con tales entes. En consecuencia, debe indicarse que en nuestro Derecho está permitido el ejercicio profesional a través de sociedades.

Particularmente, el artículo 2 de la citada Ley 2/2007 recoge que «Las sociedades profesionales únicamente podrán tener por objeto el ejercicio en común de actividades profesionales, y podrán desarrollarlas bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Por otro lado, la exposición de motivos de dicha norma indica: «Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no solo de intermediaria para que sea este último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas». Así pues, no parece que las sociedades interpuestas antes referidas puedan calificarse como «sociedades de medios» o «sociedades de intermediación» que atienen a otros supuestos diferentes.

Por otro lado, y en lo que concierne a la segunda cuestión mencionada (licitud de las operaciones en el ámbito tributario), debe indicarse antes que nada que en el pasado existió un régimen de transparencia fiscal interna en virtud del cual las rentas obtenidas por sociedades de profesionales eran imputadas a sus socios (arts. 75 a 77 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), a fin de evitar la retención de beneficios no distribuidos y el diferimiento de tributación que ello conlleva. No obstante, a partir del año 2003 y como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el referido régimen de transparencia fiscal no está ya vigente en nuestro ordenamiento, de manera que implícitamente se permite tal interposición societaria siempre que no se vulneren otros preceptos tributarios. Es preciso tener en cuenta que, no obstante lo anterior, los artículos 15 y 16 de la LGT recogen la intranscendencia a efectos fiscales de determinadas operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes en el caso de que, a pesar de ser reales, resulten en exceso artificiosas y tengan el único fin de doblegar el espíritu de la norma para derivar hacia una fiscalidad más favorable para el contribuyente, o bien cuando detrás de una apariencia de licitud escondan otras realidades distintas de las declaradas y que impliquen una menor tributación.

Ello nos lleva directamente al siguiente subepígrafe, en el que deben dirimirse conceptos propiamente tributarios como son la economía de opción, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

3.2. SIMULACIÓN, FRAUDE DE LA LEY Y ECONOMÍA DE OPCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El asunto nuclear en la resolución judicial comentada consiste en determinar si la «interposición» de una sociedad entre persona física y sociedad es conforme a Derecho o, por el contra-

rio, contraviene las reglas de aplicación de las normas tributarias contenidas en los artículos 15 y 16 de la LGT. En puridad, el término «interposición» tiene sin duda ciertos tintes peyorativos, pues parece referirse a una circunstancia artificiosa y falsa cuando no tiene por qué ser necesariamente así. Pero habida cuenta de que es un término generalizado para indicar tales situaciones, se utilizará el mismo una vez hecha la aclaración anterior.

Pues bien, en el Derecho Tributario resulta esencial determinar cuándo ciertas estructuras que llevan aparejadas un menor pago de impuestos pueden lícitamente utilizarse y cuándo no. Para ello, a tenor del artículo 16 de la LGT, cuando exista **simulación** (que debe entenderse como una falsa declaración del contribuyente en cuanto al particular negocio jurídico que está teniendo lugar en realidad y que se somete a tributación), la Administración hará tributar sin más trámite al regularizar la situación tributaria, en la oportuna liquidación administrativa, las operaciones efectivamente realizadas por las partes. Tal regularización tributaria se fundamenta en la falsedad de los hechos declarados y el fingimiento de unas operaciones inexistentes, esto es, en el engaño que ha querido provocar el contribuyente. Por tal motivo tal actitud podrá sancionarse.

Por otro lado, el **conflicto en la aplicación de la norma tributaria** (art. 15 LGT) plantea un supuesto de hecho diferente: no tiene que ver con operaciones falsas o fingidas sino que, por el contrario, los negocios jurídicos declarados por el contribuyente son reales y lícitos, lo cual diferencia tal figura de la simulación antes comentada. Ahora bien, aun cuando los negocios jurídicos llevados a cabo por los contribuyentes sean lícitos y reales, si los mismos obedecen a estructuras que conllevan un elevado grado de artificiosidad con el único objetivo de disminuir la tributación que finalmente resulte, podrían estarse erosionando otros principios que informan el ordenamiento tributario (capacidad económica e igualdad, contenidos en el art. 31 de nuestra Constitución), de modo que no parece admisible que una misma capacidad económica conlleve gravámenes diferentes en función de que se instrumenten las operaciones de una u otra forma, cuando la vía utilizada explore vericuetos ciertamente complejos y enrevesados que implican un nivel de complejidad que no se habría producido de no pretender lograrse una menor tributación. Dicho en otras palabras, el ordenamiento no puede premiar a quien retuerce la Ley en contra de su propio espíritu para lograr una menor tributación, pues ello va en contra de uno de los criterios (acaso el más esencial) de aplicación de las normas jurídicas: el teleológico. En tales casos la Administración podría aplicar la norma jurídico-tributaria desconociendo la estructura artificiosa creada para lograr una menor tributación, si bien para ello se requiere utilizar un procedimiento especial en el que se requiera un previo informe favorable de una comisión consultiva de carácter administrativo constituida al efecto. Dicho informe determinará –con carácter vinculante– para la Administración actuante si existe una inadecuación en la estructura o rodeo artificialmente creados por el contribuyente que lleven a desconocer, a efectos tributarios, tales negocios anómalos. Adicionalmente, en tales casos de aplicación del procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pueden exigirse intereses de demora por las cantidades regularizadas aunque por el momento no puedan imponerse sanciones².

² Ello no obstante, la reforma de la LGT que se está tramitando en el Parlamento en el momento de redactar estas líneas pretende modificar el artículo 15 de la LGT en el sentido de eliminar la imposibilidad de sanción tributaria en

Ahora bien, si la operación realizada por el contribuyente no puede tacharse de simulada ni de provocar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la misma debe reputarse una **economía de opción**, esto es, una posibilidad lícita ideada por el contribuyente para pagar menos impuestos que debe entenderse intachable y, por ende, ha de respetarse por la Administración. Ciertamente es que siempre se pueden promover nuevas normas destinadas a combatir ciertas realidades que se consideren indeseables desde una perspectiva tributaria, pero en la medida en que tales normas no resulten aprobadas no habrá impedimento alguno para el contribuyente de llevar a cabo sus operaciones en virtud de determinados negocios jurídicos (reales) y no de otros.

Como puede fácilmente inferirse, los contornos entre los tres conceptos que acaban de aludirse no siempre son definidos y nítidos.

En la resolución comentada, se pone de manifiesto una tendencia enquistada en la Administración tributaria que lleva a calificar como simulación determinados negocios jurídicos reales y lícitos llevados a cabo por los contribuyentes. En este sentido, el origen del planteamiento de la Agencia Tributaria que dio lugar a la resolución comentada es con toda probabilidad la nota núm. 9/09 de la AEAT. En ella, tal órgano administrativo determinaba que en caso de interposición societaria, la inspección debía declarar simulación relativa y exigir los impuestos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA) de acuerdo con los negocios «realmente» celebrados. Ciertamente, la Administración preferirá siempre declarar simulación pues ello conlleva un procedimiento más simple. Sin embargo, se trata de una corruptela ineficiente que lleva a una elevada conflictividad jurídica, de la que es ejemplo la resolución comentada.

Aunque el abuso de las formas jurídicas a fin de reducir la carga fiscal es una cuestión clásica en el Derecho tributario y con ciertos tintes ideológicos, lo cierto es que existen unos términos claros en nuestra legislación tributaria que deben respetarse.

Así pues, y aunque en la resolución comentada los conceptos de simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria llegan a confundirse en alguna medida, parece claro que **la constitución de una sociedad no puede calificarse como un negocio simulado**: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no es prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios no necesariamente tributarios (entre ellos la elemental limitación de responsabilidad jurídica en los casos así previstos). **Y lo mismo cabría decir de la facturación a (y por) la sociedad interpuesta** en la medida, claro está, que no se presenten circunstancias anómalas o falsas de imputación temporal, como sería el caso de atribuirle prestaciones de servicios (y facturar por ellas) que se hayan verificado antes de que la sociedad interpuesta tuviera siquiera entidad, esto es, antes de haber constituido tal sociedad. Por lo demás, el ordenamiento jurídico (cfr. la citada Ley 2/2007) permite prestar por una sociedad servicios que sean llevados a cabo de forma persona-

supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, paralelamente, configurando en un nuevo artículo 206 bis una nueva infracción en tales casos y para ciertos supuestos. Y ello a pesar de los informes negativos del Consejo General del Poder Judicial y del Consejo de Estado, quienes entendieron que ello podría constituir una norma penal en blanco de dudosa constitucionalidad.

lísima por los socios profesionales, siempre y cuando se respete debidamente el régimen tributario de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad que es comentado en el siguiente subepígrafe.

Cuestión distinta es si tal operación (interposición societaria) pudiera declararse en conflicto con la norma tributaria por constituir un rodeo artificioso con el único fin de pagar menos impuestos. En tales casos se podría indicar que una aplicación torticera de la norma, contraria a la finalidad de la misma, contraviene el principio de capacidad económica e igualdad fijados en el artículo 31 de nuestra Constitución, y por ello resultaría indebida. En tal caso, como se ha indicado, nuestro ordenamiento permite (art. 15 LGT ya citado) ignorar montajes artificiales llevados a cabo por el contribuyente con el único fin de reducir su carga tributaria en supuestos en los que otros tributarían más con la misma capacidad económica.

En consecuencia, el núcleo del debate debe centrarse en si puede entenderse extremadamente artificiosa la constitución de una sociedad intermedia entre una sociedad profesional y sus socios (y en tal caso, cabría aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 LGT) o, por el contrario, tal operación no implica artificio alguno sino una legítima configuración de su negocio por parte de las personas físicas implicadas.

La resolución comentada entiende, con acierto en mi opinión, que las operaciones declaradas por la Administración como simuladas (interposición societaria) tienen por el contrario plena efectividad en el ámbito tributario, por cuanto que constituyen negocios que no pueden entenderse en exceso artificiosos y destinados a defraudar el espíritu de la norma tributaria que ha de aplicarse. Y por tanto estima el órgano judicial la pretensión del contribuyente, anulando las actuaciones de la Administración por las que se gravaban las operaciones como si no existiera la sociedad interpuesta, y en las que se aplicaban además sustanciosas sanciones. En efecto, no parece acreditado que las operaciones resulten en una menor tributación total, si es estiman todos los impuestos que gravan las distintas capacidades económicas hasta la percepción final por la persona física (beneficios sociales y dividendos). Por otro lado, existen motivos legítimos para interponer un ente entre la sociedad profesional prestadora última de los servicios y los socios profesionales (v. gr. limitación de responsabilidades, conformar una estructura flexible de la sociedad que permita la entrega de y salida de socios, posibilitar políticas de reparto flexible de dividendos a los socios finales, etc.). Siendo ello así, no parece que se cumplan siquiera las condiciones de aplicación de la vía contemplada en el artículo 15 de la LGT.

Ello no obstante, es sabido que la determinación de los límites en lo que toca a la planificación fiscal –como, en general, los contornos de las distintas instituciones jurídicas– no están exentas de una cierta carga ideológica. Y la resolución comentada parece destilar una cierta idea de repulsa respecto de las cláusulas antielusivas del ordenamiento tributario. En efecto, en su fundamento jurídico 4.º recoge: «La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes

fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto».

Y es más, apoya seguidamente su argumentación, quizá en exceso –y en detrimento de otros principios en juego–, en la libertad de empresa al indicar que «todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar. *El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos)*. Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción» (cursiva añadida).

Como se ha comentado más atrás, la resolución versa sobre declaración de simulación respecto de operaciones perfectamente legítimas y siendo así que la causa real del negocio jurídico coincide con la declarada. En tal caso, la Administración sencillamente no debería haber iniciado la vía del artículo 16 de la LGT sino la más compleja del artículo 15 de la LGT, pues aun siendo negocios jurídicos reales podrían atentar contra el propio espíritu de la norma tributaria que hay que aplicar. Este es el motivo por el cual la sentencia comentada invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que tiene que ver más con el fraude a la ley tributaria que con la simulación. De hecho, el órgano judicial podría haber declarado simplemente que no procede apreciar simulación tributaria y devolver las actuaciones al órgano competente para que, en su caso y si aún apreciara tal posibilidad, planteara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por el procedimiento oportuno (con informe de la comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT). Ello no obstante el TSJ de Murcia resuelve tal cuestión posiblemente en pro de la economía procesal, indicando que no cabría siquiera declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones referidas. Por el contrario, el supuesto examinado de interposición societaria resultaría una economía de opción legítima y no reprochable por parte de la Administración tributaria.

3.3. DIVERSIDAD DE JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA

A pesar de lo que entendemos un acierto de las sentencias citadas del TSJ de Murcia, no todos los órganos judiciales que se pronunciaron sobre el particular han seguido la misma línea de razonamientos.

Así, el TSJ de Madrid ha entendido en su Sentencia de 9 de abril de 2015 [num. de recurso 60/2013 (NFJ058797)], fundamento jurídico 7.º, que «la interposición de Inmoclan y de Siles-Torres para facturar y cobrar los servicios que su único socio y administrador desarrolla para la sociedad Tacit y de Neveal también a través de su administradora la Sra. Gregoria, constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales, pues con ello solo se pretende que Inmoclan, Siles-Torres y Neveal facturen unos servicios que realmente no prestan, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración, ya que bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por aquellas sociedades a otra sociedad, con la aquiescencia de las sociedades presuntamente prestadoras del servicio y del prestador real de los servicios, el hoy actor, se oculta la realidad de que dichos servicios han sido prestados de manera personal por el socio único de la sociedad contratante, el cual venía obligado a tributar por todos sus rendimientos profesionales al igual que sucede con Neveal y la Sra. Gregoria»³.

Como puede fácilmente comprobarse, y más allá de que existirán seguramente matices diferenciadores entre unos y otros supuestos, no se trata de una cuestión pacífica. Por tal motivo todo parece indicar que habrá de pronunciarse en un futuro próximo el Tribunal Supremo para dirimir la controversia, previa interposición de un recurso de casación para la unificación de la doctrina o bien en interés de ley, con lo que aún no se ha dicho la última palabra sobre el particular.

3.4. UNA PROBLEMÁTICA EMERGENTE: OPERACIONES VINCULADAS HABIDAS ENTRE SOCIO Y SOCIEDAD

Más allá de todo lo anterior, y salvada la licitud a efectos fiscales de la interposición de sociedades por parte de personas físicas, la cuestión quizá más compleja en este tipo de supuestos es la correcta determinación de las operaciones vinculadas que se realizan entre socio y sociedad, lo cual ha sido además objeto de modificación en noviembre de 2014. En lo que concierne al supuesto analizado en la resolución judicial comentada, no se plantean especiales consideraciones a este respecto, a pesar de su importancia. Podría pensarse que las operaciones vinculadas en el supuesto examinado han tenido un tratamiento adecuado tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA. O bien que la Administración no puso el énfasis en dicho ámbito puesto que dirigió sus esfuerzos en destruir los efectos de la interposición societaria. Sin embargo, se trata de una cuestión que está mereciendo el interés de la Administración y del propio legislador, como no podría ser de otra manera. No en vano, la reforma del artículo 27 de la LIRPF ha propiciado no pocas cuestiones en relación con la calificación y tributación de las operaciones entre sociedad y socios, y ello tanto en el ámbito del IRPF como en el del IVA.

Adicionalmente, es sabido que en no pocos casos de relevancia pública (Monedero, Urdangarín) el reproche de la Hacienda Pública surgió esencialmente en el ámbito de las operaciones

³ En el mismo sentido *vid.* SSTSJ de Madrid de 8 de abril de 2015 (núm. de recurso 62/2013); de 7 de abril de 2015 (núm. de recurso 58/2013); o de 20 de marzo de 2015 [núm. de recurso 59/2013 (NFJ058637)] como resoluciones más recientes entre otras muchas que podrían citarse.

vinculadas con la sociedad profesional interpuesta, ya fuera porque no se han valorado tales operaciones entre sociedad y socio en forma debida, ya porque se han simulado operaciones –y ahora sí, utilizando el término en sentido propio– defraudando los intereses del Fisco.

Ello no obstante, dejamos la cuestión meramente señalada dado que la resolución que ahora comentamos no entra a dirimirla.

3.5. A MODO DE CONCLUSIONES

En definitiva y como resumen de todo lo anterior, la resolución estudiada acierta al indicar que la Administración tributaria no puede declarar simulación por la constitución de una sociedad y la facturación a través de ella a otra sociedad profesional vinculada. Ello es así porque, en primer lugar, tales operaciones no reducen significativamente la deuda tributaria a favor de la Hacienda Pública si se suma el gravamen de los beneficios societarios y, posteriormente, el gravamen de los dividendos distribuidos; a lo sumo podría existir un diferimiento de la deuda, que resulta legítima sobre todo a partir de la desaparición del régimen de transparencia fiscal interna para las sociedades profesionales. Adicionalmente, pueden apreciarse motivos económicos válidos para tales estructuras societarias, como podría ser –entre otros– la posibilidad de diferenciar la política de dividendos que llegan a los socios finales-personas físicas⁴. Y en consecuencia no cabe considerar que, habida cuenta de lo indicado anteriormente, la interposición societaria que se ha comentado constituya una operación artificiosa cuyo único objeto sea la aminoración de la carga tributaria, y ello por varios motivos: porque no existe tal grado de artificio, porque existe una justificación razonable más allá de los motivos fiscales y porque, a la postre, no permite una reducción tan significativa de impuestos a pagar.

Ciertamente existe en la resolución comentada una cierta amalgama de conceptos cercanos (simulación, fraude a la ley tributaria) que quizá no son lo suficientemente distinguidos por el órgano judicial. En efecto, el Tribunal empieza motivando que no existe simulación para seguidamente deslizarse en un campo distinto –cual es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria– con cita de jurisprudencia de la Unión Europea (como, por ejemplo, la sentencia Halifax) que versa sobre esta última cuestión. Finalmente, el tratamiento unificado de ambas instituciones (arts. 15 y 16 LGT) resulta en un ahorro procesal que evita que, rechazada judicialmente la simulación, pudiera acaso plantearse de nuevo en vía administrativa el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Desde tal óptica de economía procesal resulta, sin duda, una resolución eficiente, aun con riesgo de ser dogmáticamente poco clara, como se ha indicado.

⁴ Así, podría ocurrir que, en el ejemplo comentado, H quisiera o necesitara obtener en su patrimonio personal los beneficios generados en el ámbito societario (y tributar por ellos), mientras que P deseara no distribuir tales dividendos y diferir así la tributación respecto de tales cuantías. Con la estructura ideada, si S distribuye la parte que corresponde a I₁ e I₂, posteriormente tales sociedades –contraladas ya personalmente por cada uno de los socios-personas físicas– podrían considerar o no la distribución de los beneficios en función de los intereses de cada persona física.

No obstante lo anterior, debe indicarse que la línea jurisprudencial sostenida por el TSJ de Murcia dista mucho de estar consolidada. Por el contrario, el TSJ de Madrid ha fallado en varias sentencias recientes precisamente lo contrario, de modo que todo indica que tal cuestión habrá de resolverse en un futuro próximo por el Tribunal Supremo.

Por último, la resolución obvia –al haberlo obviado también la resolución administrativa impugnada, acaso por no haberse reproche en dicho ámbito– toda referencia a la problemática referida a las operaciones vinculadas entre sociedades y socios, y ello tanto en el IRPF como en el IVA⁵. Tal y como se ha comentado, esta circunstancia puede deberse a que la Administración no consideró tales operaciones por estimar simulación y, por ende, entenderlas como no relevantes fiscalmente. Sin embargo, dicho ámbito se configura con toda seguridad en una de las grandes cuestiones que han de considerarse en la tributación de las sociedades profesionales.

Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; CAAMAÑO ANIDO, M. A.; GARCÍA NOVOA, C.; MAGRANER MORENO, F. J.; MERINO JARA, I. y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2013]: «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación», en *Derecho y práctica tributaria*, CISS, págs. 51-76.

CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo», *Quincena fiscal*, núm. 14, págs. 107-116.

– [2011]: «Tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 247, págs. 15-23.

DELGADO GONZÁLEZ, A. F. [1996]: *Las sociedades profesionales. El ejercicio en común de las profesiones en España. Sus aspectos administrativos, civiles y tributarios*, Edersa, Madrid.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2015]: «IVA y socios profesionales», *RCyT. CEF*, núm. 386, págs. 5-52.

FALCÓN Y TELLA, R. [2009]: «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas», *Quincena Fiscal*, núm. 18, págs. 7-11.

– [2009]: «Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-13.

– [2010]: «De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 mayo 2010», *Quincena Fiscal*, núm. 19, págs. 7-11.

GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, págs. 41-95.

GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

⁵ Vid. nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 y Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 [consulta vinculante V1148/2015 (NFC053864)].

- [2006]: «La ofensiva contra las sociedades de profesionales», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, págs. 9-12.
 - [2007]: «Régimen fiscal de las sociedades profesionales» en GARCÍA PÉREZ, R. y ALBIEZ DOHRMANN, K. J. (dirs.), *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales. Régimen fiscal y corporativo*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 777-806.
 - [2013]: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, (AEDAF) Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- LUCAS DURÁN, M. [2011]: «SSTJCE 21-2-2006, Halifax, As. C 255/02 y University of Huddersfield, As. C-223/03», *Crónica Tributaria*, núm. 138, págs. 239-248.
- [2014]: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT», en MERINO JARA, I. (dir.) y MANZANO SILVA, E. (coord.), *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch, Barcelona, págs. 35-64.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2008]: «Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, págs. 11-33.
- NAVARRO EGEA, M. [2010]: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales», en SÁNCHEZ RUIZ, M., *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), págs. 337-388.
- PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la ley tributaria a examen: Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. [2010]: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 41-64.
- ZORZONA PÉREZ, J. J. [2010]: «La simulación en Derecho tributario», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. J., (dirs.), vol. 1, (tomo I), págs. 553-579.