



Universitat Autònoma de Barcelona

Planificación fiscal e interposición de sociedades profesionales

Mario Mas Palacios

Director: Miguel Ángel Sánchez Huete

Trabajo de fin de grado. Curso 2016 – 2017

SUMARIO

ABREVIATURAS.....	5
RESUMEN	6
INTRODUCCIÓN.....	7
CAPÍTULO 1. Las diferentes manifestaciones de la planificación fiscal	12
1. La economía de opción como forma de planificación fiscal lícita	13
1.1. Los caracteres esenciales de la economía de opción.....	13
1.2. Los límites de la economía de opción	15
2. La planificación fiscal ilícita: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación	17
2.1. La planificación fiscal ilícita sin ocultación: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o el fraude de ley	18
2.2. La planificación fiscal ilícita con ocultación y engaño: la simulación	21
2.3. La sancionabilidad del fraude de ley tributaria y de la simulación.....	26
3. El delito de defraudación a la Hacienda Pública	28
CAPÍTULO 2. La licitud de la interposición de sociedades profesionales como forma de planificación fiscal	31
1. Los indicios de la simulación en la interposición de sociedades profesionales utilizados por la Inspección	32
1.1. Naturaleza y principales indicios de simulación.....	32
1.2. El indicio principal: la ausencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad económica	33
2. Los posicionamientos jurisprudenciales frente a la interposición de sociedades profesionales	35
2.1. La interposición de sociedades profesionales como maniobra fraudulenta: la afirmación de la simulación	36
2.2. La validación de la interposición: las alternativas jurisprudenciales a la simulación negocial.....	37
3. Las soluciones <i>ad hoc</i> : operaciones vinculadas y levantamiento del velo	39

3.1. Consideraciones preliminares: el régimen de la Ley de Sociedades Profesionales	39
3.2. Sociedades profesionales con consistencia real: el régimen de las operaciones vinculadas.....	41
3.3. Sociedades profesionales ficticias: la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo	44
3.4. Las soluciones <i>ad hoc</i> frente a la norma general antiabuso y la cláusula antisimulación	46
CONCLUSIONES.....	48
BIBLIOGRAFÍA	51

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional.
Art.	Artículo.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código civil.
CP	Código penal.
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
IS	Impuesto de sociedades.
LGT	Ley General Tributaria.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LSP	Ley de Sociedades Profesionales.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TEAC	Tribunal económico-administrativo central.
TEAR	Tribunal económico-administrativo regional.
TC	Tribunal Constitucional.
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.

RESUMEN

Resumen. En los últimos años, la Administración Tributaria ha centrado parte de su actividad inspectora en la regularización sistemática de sociedades profesionales interpuestas recurriendo a la cláusula antisimulación del artículo 16 de la LGT. Sin embargo, la interposición de sociedades profesionales no es *per se* ilícita dado que no conlleva necesariamente un abuso de derecho, aunque mediante su uso pueda obtenerse una minoración de la carga tributaria. Dicho lo anterior, no puede obviarse que, como muchas otras figuras jurídicas, la interposición de sociedades profesionales puede efectivamente dar lugar a abusos, que deberán ser combatidos mediante figuras específicamente previstas al efecto, como es el caso del régimen de las operaciones vinculadas y de la doctrina del levantamiento del velo.

Palabras clave. Sociedades profesionales, actividades profesionales, interposición, economía de opción, fraude de ley, simulación, abuso de derecho, régimen de las operaciones vinculadas, doctrina del levantamiento del velo.

Abstract. In recent years, Tax Administration has focused its inspection activity in the systematic adjustment of intermediary professional societies using the antisimulation clause provided in Article 16 of the General Tax Law. Nevertheless, the interposition of professional societies is not illicit on itself given that it does not necessary involve an abuse of law, even though this interposition can produce a reduction of the tax burden. That being said, it cannot be ignored that the intermediary professional societies may be used in order to commit abuses, which shall be tackled through specific figures, such as the related-party transactions regime and the "piercing the corporate veil" doctrine.

Key words. Professional societies, professional activities, interposition, option economy, fraud, simulation, abuse of law, related-party transactions regime, "piercing the corporate veil" doctrine.

INTRODUCCIÓN

El Derecho tributario vigente en un Estado determinado responde a una perspectiva ideológica concreta adoptada por los poderes públicos. En efecto, los sistemas tributarios no se caracterizan en ningún caso por la neutralidad política o moral, sino que son la consecuencia de una percepción concreta de las relaciones existentes en un territorio y en un momento histórico determinados entre el derecho a la propiedad privada y el sistema impositivo. Al respecto, el Tribunal Constitucional alemán ha afirmado que “en el orden liberal de la Constitución, el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, mediante el sistema tributario, en el éxito de la actividad económica privada”¹.

En este sentido, el sistema tributario constituye el instrumento mediante el cual el Estado participa en el éxito individual de los ciudadanos con el objetivo de promover el bien común. Y es aquí donde más claramente queda expuesta la ideología política subyacente en muchos de los sistemas tributarios actuales – entre los cuales el español–, a saber, la idea socialmente convenida de la justicia distributiva. Esta finalidad perseguida por el Derecho tributario se basa, en palabras de MURPHY y NAGEL², en la distinción entre “motivos personales y valores políticos”, de la que resulta una “división moral del trabajo”. En consecuencia, en el sistema actual se atribuye al Estado la función de promover el interés general –los “valores políticos”–, en oposición a los individuos, cuya finalidad es perseguir su propio interés –los “motivos personales”–.

La dualidad existente en el sistema tributario así presentada por MURPHY y NAGEL se encuentra precisamente en la base de muchas de las problemáticas actuales de los sistemas tributarios contemporáneos. En efecto, dicha dualidad constituye un antagonismo de intereses fuente de tensiones sostenidas en la aplicación y la interpretación del Derecho tributario. Constituye un ejemplo de ello el recurso por los contribuyentes a la denominada “ingeniería fiscal”, es decir

¹ Sentencia del Bundessteuerblatt (Tribunal Constitucional alemán), Bundessteuerblatt, II, 1995, 655 y ss (apartado C.II.1.b, pg. 600) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio.

² MURPHY, L. y NAGEL, T. (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press.

a la organización de sus actividades económicas de la manera fiscalmente más ventajosa para ellos, teniendo en cuenta que dicha práctica no es *per se* ilícita.

Tal como ha sido afirmado por el TSJ de la Región de Murcia³, no existe en el orden jurídico español principio constitucional alguno según el cual las actividades económicas de los individuos deban organizarse de la forma más rentable y óptima para el erario. En efecto, la libre configuración negocial, consecuencia directa de la economía de opción, permite al contribuyente escoger, entre las diversas posibilidades que le ofrece la ley para la organización de su actividad económica, aquella que le resulte económicamente más rentable. Como se expondrá más adelante, esta libertad de los contribuyentes resultante de la economía de opción no es absoluta, sino que conoce limitaciones, a saber, la existencia de simulación o de fraude de ley en la configuración negocial.

Y es precisamente en los límites de la economía de opción que encontramos la cuestión de la interposición de sociedades por los contribuyentes para el desarrollo de determinado tipo de actividades con el objetivo de obtener beneficios fiscales. Centrándonos en el sistema tributario español, el interés de las personas físicas en interponer formas societarias para imputar a éstas sus rentas personales encuentra sus orígenes en la existencia de dos impuestos distintos sobre la renta, a saber, el impuesto de sociedades –en adelante, “IS”– y el impuesto sobre la renta de las personas físicas –en adelante, “IRPF”–.

Pese a ello, la simple existencia de estos dos impuestos gravando las rentas de las personas jurídicas y las rentas de las personas físicas respectivamente no fundamenta *per se* el interés de determinados contribuyentes en la creación de sociedades interpuestas. Sin embargo, la ahondada diferencia entre los tipos marginales del IRPF y los tipos del IS, así como la desaparición de los sistemas de integración entre ambos tributos –como era el caso de la transparencia fiscal o del régimen de las sociedades patrimoniales– atraen el interés de personas físicas beneficiarias de determinados niveles de renta hacia la interposición de personas jurídicas con la finalidad de reducir carga tributaria. En efecto, a partir de una determinada cuantía de renta, los tipos impositivos del IRPF son más elevados que los del IS para una misma base imponible.

³ STSJ Región de Murcia núm. 36/2015, de 26 de enero (2015).

En los últimos tiempos, la Administración Tributaria ha centrado parte de su actividad inspectora en la lucha contra la utilización de formas jurídicas anómalas cuyo único objetivo es el de obtener beneficios fiscales. En este ámbito se sitúa la interposición de sociedades profesionales persiguiendo dicho propósito. Como precisa ALONSO GONZÁLEZ⁴, se trata aquí sobretodo de sociedades que permiten el desarrollo de actividades artísticas o deportivas o de actividades económicas centradas en la prestación de servicios profesionales dónde elementos como la titulación o la colegiación de la persona física revisten una importancia considerable.

De conformidad con el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016⁵, la Administración tributaria sigue centrándose actualmente en la “utilización improcedente de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad”.

En el marco de estas directrices de actuación de la Administración Tributaria, el recurso a sociedades de profesionales por parte, por ejemplo, de abogados y arquitectos se sitúa pues bajo el punto de mira de la Administración. Por ello, constituye una cuestión de especial relevancia determinar si es lícita o no la interposición de sociedades entre una sociedad profesional que presta servicios a terceros y los socios profesionales que realizan materialmente las prestaciones.

Dar respuesta a esta doble problemática constituye el objeto del presente trabajo. En efecto, la finalidad central es resolver de forma clara y concisa dichas problemáticas, lo que necesariamente conduce a encuadrar la actuación de la Administración Tributaria en este ámbito. Enmarcar la actuación de la Administración es sinónimo de respeto del principio de legalidad, del principio de igualdad en la aplicación de la ley y de la seguridad jurídica para los administrados, quienes se encuentran en una situación de desigualdad respecto a la dicha Administración. No puede obviarse que la seguridad jurídica reviste una

⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal* (pp. 24-26). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

⁵ Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016, [BOE núm. 46, de 23 de febrero de 2016](#) (2016).

especial importancia en el ámbito de la utilización impropia de personas jurídicas, sobre todo si se tienen en cuenta las consecuencias tributarias y eventualmente penales que pueden derivar, como se verá más adelante, de dicha práctica.

No obstante, es necesario indicar que nos encontramos ante una cuestión abierta e imprecisa y que lo seguirá siendo mientras la jurisprudencia no consiga consolidar una doctrina estable. Teniendo en cuenta que la regularización de las situaciones presentadas constituye uno de los principales objetivos en la actualidad de la Administración Tributaria, en los próximos años la jurisprudencia tendrá la oportunidad de proceder a una consolidación de la doctrina gracias a los numerosos recursos que, sin duda, llegarán a los tribunales.

Para abordar su objeto, el presente estudio se estructurará en dos capítulos. En el primero de ellos se presentará el enfoque doctrinal, normativo y jurisprudencial de la economía de opción y las diferentes cláusulas antielusión previstas por la normativa tributaria –a saber, el fraude de ley y la simulación–, además del delito fiscal. La finalidad de esta primera sección es diferenciar estas distintas instituciones para posteriormente determinar en cuál de ellas encaja, siguiendo la terminología utilizada por el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016, la “utilización impropia de personas jurídicas que canalicen rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física”, y más concretamente de las sociedades ilícitamente interpuestas de profesionales, para poder de este modo determinar el régimen jurídico aplicable.

El segundo capítulo estará dedicado a la calificación de la conducta y al estudio de las condiciones establecidas por la jurisprudencia y la doctrina administrativa para la existencia de una sociedad de profesionales ilícitamente interpuesta. Una vez detalladas las condiciones para que dicha calificación pueda ser retenida, serán finalmente estudiadas las consecuencias jurídicas derivadas de la utilización impropia de la persona jurídica.

Desde un punto de vista metodológico, el primer capítulo del presente estudio adoptará una perspectiva esencialmente doctrinal y normativa, complementada con fundamentales referencias jurisprudenciales. Sin embargo, el

segundo capítulo será abordado desde una perspectiva práctica tomando como base la jurisprudencia de los tribunales y la doctrina administrativa de los tribunales económico-administrativos.

CAPÍTULO 1. Las diferentes manifestaciones de la planificación fiscal

El recurso a sociedades profesionales como medio para organizar el ejercicio de una actividad económica se sitúa dentro de la planificación fiscal. La planificación fiscal, tal y como indica GARCÍA NOVOA, “se identifica por sus consecuencias –búsqueda de ventajas fiscales o ahorro fiscal– dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas”⁶.

La planificación fiscal no constituye *per se* una conducta ilícita; al contrario, se trata de una operación constitucionalmente amparada por los artículos 10 y 38 de la Constitución española de 1978 en lo referente a la libertad personal y de contratación, así como a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario⁷.

Dicho lo anterior, cabe remarcar sin embargo que no toda forma de planificación fiscal es lícita. En este sentido, en función del grado de respeto del ordenamiento jurídico, y en particular del tributario, la operación de planificación fiscal podrá ser calificada como economía de opción (1) –hipótesis de planificación lícita–, conflicto en la aplicación de la norma tributaria o simulación (2) –supuestos de planificación ilícita–. Finalmente, dependiendo de la calificación retenida y de la gravedad de los hechos podrá cometerse un delito de defraudación a la Hacienda Pública (3).

Por ello, resulta de especial interés estudiar las diferentes categorías jurídicas citadas con la finalidad de establecer claramente las diferencias existentes entre ellas, máxime teniendo en cuenta las divergencias notables que alejan los regímenes jurídicos asociados a cada figura. La distinción resulta pues esencial dado que, como indica un adagio alemán, “se empieza por confundir las

⁶ GARCÍA NOVOA, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria* (p. 102). Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

⁷ En este sentido, SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017). El riesgo de abuso normativo en le Unión Europea. Análisis de la Resolución 2012/772 y de la Directiva 2016/1164. *Revista Quincena Fiscal* n° 12/2017. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA. (p. 2).

palabras, se confunden después los conceptos y, por último, se acaba por confundir la realidad”.

1. La economía de opción como forma de planificación fiscal lícita

La economía de opción traduce la libertad de los contribuyentes de escoger entre dos o más posibilidades ofrecidas por el ordenamiento tributario en vistas de una menor carga fiscal, pese a que los contornos de esta institución son en ocasiones difíciles de determinar en la práctica.

1.1. Los caracteres esenciales de la economía de opción

La expresión “economía de opción” fue utilizada por primera vez en el ámbito legal por José LARRAZ en 1952⁸. Si bien es cierto que existen en la doctrina y la jurisprudencia diferentes acepciones de esta figura, todas ellas coinciden en la licitud de la elección de un contribuyente al acogerse a una determinada normativa fiscal que le resulta más rentable que otra. En este sentido, PONT CLEMENTE considera que “la economía de opción es el trasunto tributario de la autonomía de la voluntad del Código civil”⁹, concepción a la que el TSJ de Navarra se refirió en su sentencia núm. 593/2002, de 17 de junio.

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional ha definido genéricamente la economía de opción –sin ceñirse estrictamente al ámbito tributario– como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a otras”¹⁰. Siguiendo esta línea, el Tribunal Supremo ha indicado que las economías de opción son “aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata así de un

⁸ LARRAZ, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho tributario*. Madrid: Revista de Derecho privado nº8.

⁹ PONT CLEMENTE, J. F. (2006). *La simulación en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

¹⁰ STC núm. 46/2000, de 17 de febrero de 2000, [BOE núm. 66, de 17 de marzo de 2000, pp. 60 a 65](#) (2000).

supuesto en el que resulta indiferente desde la perspectiva del ordenamiento jurídico que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”¹¹.

Aplicada al ámbito tributario, y siguiendo a FERREIRO LAPATZA¹², la economía de opción supone la posibilidad abierta al contribuyente de elegir entre dos hechos cuyas consecuencias fiscales son diferentes pero sus resultados equivalentes con el motivo único o fundamental de ahorrar o no pagar impuestos. En su sentencia de 17 de marzo de 2014, el Tribunal Supremo ha definido sucintamente la economía de opción como la “elección lícita entre diversas alternativas que representan una menor carga fiscal”¹³. Al respecto, y situándonos en una perspectiva histórica y de derecho comparado, Heinz PAULICK constató al final de los años setenta un plausible cambio jurisprudencial en Alemania que conduciría al reconocimiento de un derecho al ahorro fiscal, es decir a la posibilidad para los contribuyentes de configurar sus relaciones jurídicas para pagar menos impuestos. Se trata pues de la misma lógica que subyace en la economía de opción.

La economía de opción constituye pues la posibilidad abierta a todos los ciudadanos entre realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo, o de realizar uno u otro de los hechos tipificados en las distintas normas tributarias pese a que la elección se fundamente sobre consideraciones fiscales o económicas. No obstante, la libertad de elección conferida a los contribuyentes no es absoluta, sino que está sometida a la validez, realidad y licitud de los negocios, actos, contratos u operaciones económicas considerados. Y es precisamente esta exigencia de autenticidad la que permite, como se detallará más adelante, diferenciar la economía de opción de las formas de planificación fiscal ilícita, especialmente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La libertad de la que dispone el contribuyente para realizar o no el hecho imponible, o de realizar uno de ellos en detrimento de otro, no se limita de manera exclusiva a aquellos casos en los que la norma prevé expresamente dicha

¹¹ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 1336/2002, de 15 de julio (2002).

¹² FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Quincena Fiscal* núm. 8/2001. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

¹³ STS, sala de lo contencioso-administrativa, sec. 2ª, núm. 1509/2014, de 17 de marzo (2014).

posibilidad, es decir, a los casos en los que el ordenamiento abre al individuo dos o más posibilidades –economía de opción expresa–. En efecto, la libertad del contribuyente va más allá de este supuesto debido a la existencia de economías de opción tácitas que pueden justificar la elección del ciudadano. Constituye un ejemplo de este segundo tipo de economía de opción la disparidad de tipos de gravamen del IRPF y de IS, que legitimaría el ejercicio de una actividad económica mediante una persona jurídica para tributar a un tipo más bajo, hipótesis que nos interesa especialmente teniendo en cuenta el objeto del presente estudio¹⁴.

Las economías de opción tácitas son habitualmente valoradas de forma negativa en doctrina y en jurisprudencia. En este sentido, CHOCLÁN MONTALVO las ha calificado de “casos de incoherencia legal” o la STC núm. 46/2000 (ob. cit.) de “indeseadas”. Pese a ello, el Tribunal Constitucional indica en la misma sentencia que pese a que las economías de opción tácitas permiten una elusión fiscal no lícita, probablemente injusta, luchar contra ellas corresponde únicamente al legislador y no a la Administración ni al juez. Por su parte, el Tribunal Supremo considera que la permanencia de una economía de opción tácita en el ordenamiento jurídico tiene que conducir a evitar juicios de valor negativos respecto a ella¹⁵. En este sentido, SÁNCHEZ HUETE indica que “la existencia de diversos deseos, sin duda basados en valores éticos que constatan la imperfección legal, no puede ni suplir ni alterar lo establecido legalmente, ni reprochar conductas lícitas”¹⁶.

1.2. Los límites de la economía de opción

Si bien es cierto que en el plano teórico la economía de opción puede parecer simple a identificar, en la práctica sus contornos se desdibujan. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia núm. 1025/2002 considerando que “la economía de opción ocupa [...] un espacio tan cercano a la

¹⁴ *Vid. infra*. Capítulo 2.

¹⁵ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, de 17 de noviembre de 1992 (1992).

¹⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017). El riesgo de abuso normativo en le Unión Europea... (p. 5) (ob. cit.).

elusión fiscal que viene a confundirse en la práctica con esta”¹⁷. La jurisprudencia, mediante el análisis de los diferentes casos que le han sido sometidos, ha ido precisando cuáles son los criterios que permiten diferenciar economía de opción de otras formas de planificación fiscal¹⁸.

En la misma sentencia de 2002, el Tribunal Supremo indicó que la economía de opción es válida siempre y cuando no se vulnere “ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales”. Por tanto, la frecuencia o infrecuencia del acto o negocio jurídico escogido no afecta en nada a su licitud; en cambio, lo relevante es que dichos actos o negocios sean válidos, reales y lícitos.

El Tribunal Constitucional también ha tenido la oportunidad de participar en este proceso estableciendo como límite a la economía de opción “el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria”¹⁹. No obstante, esta delimitación ha suscitado múltiples críticas. Por un lado, y siguiendo la posición de ALONSO GONZÁLEZ, se trata de un límite que reposa en un principio jurídico, lo que supone que los contribuyentes no gozan de una mínima seguridad jurídica que les permita establecer claramente los contornos de la economía de opción²⁰. Por otro lado, ARANA LANDÍN también ha tenido la oportunidad de criticar la jurisprudencia constitucional considerando que el nacimiento de la obligación tributaria se determina en función de la realización de un hecho imponible tipificado y no en un deber general de contribuir²¹.

Por su parte, la Audiencia Nacional excluye la economía de opción cuando los actos o negocios realizados por el contribuyente implican “un abuso de las formas jurídicas o la vulneración del espíritu de las normas”²². Encontramos pues en el abuso de derecho un criterio de distinción esencial entre economía de opción y las formas de planificación fiscal ilícitas. Ulteriormente, la Audiencia Nacional

¹⁷ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 1025/2002, de 2 de noviembre (2002).

¹⁸ *Vid. infra* 2. La planificación fiscal ilícita: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación.

¹⁹ STC núm. 46/2000 (ob. cit).

²⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2006). Planificación fiscal y economía de opción (pp. 10-11). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 6/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

²¹ ARANA LANDÍN, S. (2006). ¿Negocio indirecto o economía de opción? (pp. 6-7) *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 117/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

²² SAN, Sala Tercera, sec. 2ª, de 11 de noviembre de 2004 (2004).

ha tenido la ocasión de precisar su jurisprudencia para indicar cuándo debe considerarse que existe abuso de derecho, apoyándose para ello en la sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2006²³. En efecto, en sus sentencias de 28 de marzo y 18 de abril de 2012 la Audiencia Nacional ha definido los dos requisitos cumulativos que caracterizan el abuso de derecho, a saber: “a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y a la finalidad de las normas aplicables” y “b) que el conjunto de elementos objetivos concurrentes en el supuesto examinado resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal”.

Par concluir, cabe referirse de nuevo a la STS de 17 de marzo de 2014, en la que el Tribunal sintetiza la diferenciación entre economía de opción y fraude de ley como sigue: “mientras en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas formas jurídicas, uno de cuyos efectos es la obtención de una ventaja fiscal, en el fraude de ley en realidad, y pese a la apariencia exterior, la elección no es materialmente lícita, pues se realiza mediante la utilización de medios impropios con el exclusivo designio de alcanzar esa ventaja”²⁴.

2. La planificación fiscal ilícita: conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación

Cuando la planificación fiscal rebasa los límites de la economía de opción y, por tanto, de la licitud, entran en acción las llamadas cláusulas antielusión, a saber, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria –artículo 15 de la LGT– y la simulación –artículo 16 de la LGT–. La STC 120/2005²⁵ ha retenido como parámetro de diferenciación de estas dos instituciones la existencia de ocultación o engaño, considerando que en el caso de la simulación existe tal carácter al ser los negocios simulados ficticios o aparentes, mientras que en caso del conflicto en la aplicación de la norma los actos son reales y queridos por las partes. Conviene indicar que la distinción entre las dos instituciones no es baladí sino que en el ámbito tributario y penal, a diferencia del civil, revista una importancia primordial

²³ STJCE, Gran Sala, de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, asunto C-255/02 (2006).

²⁴ STS núm. 1509/2014 (op. cit.).

²⁵ STC núm. 120/2005, de 10 de mayo, [BOE núm. 136, de 8 de junio de 2005, pp. 74 a 83](#) (2005).

especialmente atendiendo a las distintas consecuencias que se pueden derivar de dichas instituciones.

2.1. La planificación fiscal ilícita sin ocultación: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o el fraude de ley

Los orígenes del fraude de ley en el ordenamiento jurídico español se encuentran en la doctrina del civilista DE CASTRO, quien definió dicha institución jurídica como “uno o unos actos productores de un resultado contrario a una ley, que aparece amparado también en otra disposición, dada –en verdad– con una finalidad diferente”²⁶. La teoría desarrollada por DE CASTRO fue asumida por el Tribunal Supremo en una sentencia de 13 de junio de 1959, y posteriormente elevada a rango legislativo mediante el artículo 6.4 del Código civil²⁷, siendo su objetivo principal el de asegurar la eficacia de las normas²⁸. En razón de esta finalidad, el Tribunal Constitucional ha tenido la ocasión de precisar que, aunque la institución del fraude de ley se encuentre regulada en el Código civil, se trata de una figura común a todo el ordenamiento jurídico²⁹, siendo también aplicable al ámbito tributario³⁰.

Pese a ello, el ordenamiento jurídico tributario dispone de una regulación propia del fraude de ley contenida en el artículo 15 de la LGT, que se refiere a dicha institución bajo la denominación “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”³¹. El reconocimiento de un fraude de ley específico al ámbito tributario se debe a que en 1963 –fecha de aprobación de la LGT– no existía todavía el

²⁶ Como se cita en AZAGRA MALO, A.; FERNÁNDEZ CRENDE, A.; SALVADOR CODERCH, P. (2004). Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos. *InDret* 3/2004. Barcelona: InDret.

²⁷ El art. 6.4 CC fue introducido en el Código mediante la reforma del Título Preliminar llevada a cabo por el [Decreto de 31 de mayo de 1974](#). Dicho artículo dispone que “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

²⁸ STC núm. 37/1987, de 26 de marzo, [BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987, pp. 6 a 22](#) (1987).

²⁹ STC núm. 37/1987 (op. cit.).

³⁰ STC núm. 120/2005 (op. cit.).

³¹ La nueva denominación dada al fraude de ley tributaria se justifica, en palabras de BURLADA ECHEVESTRE, “para no emplear las expresiones de ‘fraude de ley’ y ‘abuso de derecho’. En el primer caso, para despejar cualquier elemento de intencionalidad y para evitar su confusión con la defraudación. En el segundo supuesto, para desterrar que el abuso de derecho pudiese ser confundido con otros abusos merecedores de sanciones penales”.

nuevo Título Preliminar del Código Civil ni se había afirmado el carácter general del fraude de ley. Tras el reconocimiento del carácter general del artículo 6.4 del CC, la permanencia del fraude de ley tributario se justifica por las especificidades de la materia tributaria dado que, como señalan SÁNCHEZ HUETE, se trata esencialmente de normas que imponen obligaciones de dar o de hacer –y no de normas prohibitivas– cuya configuración ofrece claras posibilidades de fraude a la ley³².

El fraude de ley tributaria ha sido definido por el Tribunal Constitucional como “un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu”³³. Centrándonos en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulado por el artículo 15 de la LGT, dicha disposición presenta una estructura basada en un presupuesto y dos requisitos. El presupuesto consiste utilizar actos o negocios para “evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible” o para minorar “la base o la deuda tributaria”, lo permite establecer un vínculo entre economía de opción y fraude de ley. Para que dichos actos sean constitutivos de fraude de ley tributaria deben reunir dos condiciones cumulativas: “a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” y “b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

La primera de las condiciones merece algunas precisiones. Cabe indicar en primer lugar que artificiosidad e impropiedad no son requisitos cumulativos, aunque en cualquier caso ambos deben presentar un carácter notorio. El carácter artificial supone, como indica CAZORLA PRIETO, que el acto presente un defecto de forma o que su configuración sea formal e innecesariamente recargada o acentuada teniendo en de su contenido sustancial. En cuanto al carácter “impropio para la consecución del resultado obtenido”, el acto realizado no es el normal o

³² SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017). El riesgo de abuso normativo en le Unión Europea... (p. 3) (ob. cit.).

³³ STC núm. 120/2005 (op. cit.).

usualmente pertinente atendiendo al ordenamiento jurídico para obtener el resultado logrado por el obligado tributario³⁴.

Más allá de las dos condiciones citadas, es importante precisar que el artículo 15 de la LGT no exige en ningún momento la constatación de un elemento subjetivo, es decir, de una voluntad de cometer el fraude de ley de la parte del obligado tributario. En efecto, basta con una apreciación objetiva para que el fraude de ley pueda ser retenido por la Administración. Esta situación se justifica por la finalidad perseguida por la institución jurídica del fraude de ley, que como se ha indicado precedentemente es la de asegurar la eficacia de las normas jurídicas.

La STS de 17 de marzo de 2014 ha sintetizado la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria mediante la utilización de dos parámetros para calificar los negocios y poder aplicar, si procede, el fraude de ley: “el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal”³⁵.

Uno de los elementos característicos del fraude a la ley tributaria señalado por el Tribunal Constitucional³⁶ es que no existe simulación, falseamiento u ocultación; al contrario, se trata de una operación llevada a cabo de manera plenamente transparente. Del mismo modo, tampoco existe violación directa del ordenamiento jurídico que pudiera conducir a la calificación de infracción tributaria o fraude fiscal. Teniendo en cuenta pues las características particulares del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el artículo 15.3 de la LGT prevé los efectos de la declaración de conflicto. En primer lugar, las liquidaciones pertinentes se practicarán “aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”; en segundo lugar, la Administración procederá a liquidar los intereses de demora de conformidad con el artículo 26 de la LGT.

³⁴ CAZORLA PRIETO, L. (2015). La aplicación e interpretación de la norma jurídico-financiera (p. 12). Incluido en L. CAZORLA PRIETO. *Derecho financiero y tributario*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.

³⁵ STS núm. 1509/2015 (ob. cit.).

³⁶ STC 120/2005 (op. cit.).

Finalmente, desde una perspectiva procesal, el artículo 15.2 de la LGT subordina la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria de la Administración Tributaria a un informe previo y vinculante de un Comisión consultativa.

2.2. La planificación fiscal ilícita con ocultación y engaño: la simulación

Junto con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la simulación es otra forma de elusión fiscal, es decir, de mecanismo a través el cual los obligados tributarios pueden tratar de evitar la tributación correspondiente a las operaciones efectivamente realizadas. No obstante, la existencia de ocultación es el elemento principal que permite diferenciar entre fraude de ley tributaria y simulación. Tras ser introducida en el ordenamiento jurídico tributario mediante la Ley 25/1995³⁷, la simulación tributaria se encuentra actualmente regulada por el artículo 16 de la LGT.

Pese a estar expresamente reconocida en el ámbito tributario, la LGT no ofrece definición alguna de la simulación a efectos tributarios. Por ello es necesario referirse, conformemente al artículo 12.2 de la LGT, al ordenamiento privado para dar una definición a dicha institución jurídica. Al respecto, el Código Civil no prevé regulación alguna relativa a la simulación, por lo que la doctrina y la jurisprudencia se han encargado de desarrollar el régimen jurídico de la simulación negocial partiendo del artículo 1276 del CC³⁸.

Sobre la base de las teorías voluntaristas y casualistas de ALBALADEJO y DE CASTRO^{39 40}, el Tribunal Supremo afirmó en una sentencia de 20 de septiembre de

³⁷ Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, [BOE núm. 174, de 22 de julio de 1995, pp. 22611 a 22626](#) (1995).

³⁸ Art. 1276 CC: La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita.

³⁹ Tal y como se expone en RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente. *Revista Quincena Fiscal n° 8/2017*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA. (p. 3).

⁴⁰ ALBALADEJO plantea la teoría voluntarista de la simulación concibiéndola como un vicio del consentimiento consistente en una divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real de los contratantes, mientras que DE CASTRO, desarrollando la teoría casualista, se basa en el concepto de causa del negocio, considerando que existe simulación negocial cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial.

2005 que “la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada”, distinguiendo entre simulación absoluta y relativa. “En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes”⁴¹. Asimismo, partiendo sobre la teoría voluntarista, el mismo Tribunal afirmó en una sentencia de 4 de noviembre de 2015 que “la simulación supone siempre una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada”⁴².

Refiriéndose concretamente a la simulación tributaria, el magistrado Emilio FRIAS PONCE expuso los elementos esenciales de dicha simulación en un voto particular a la STS de 24 de febrero de 2016⁴³: 1) la existencia de un acuerdo o convenio simulatorio que permanece oculto frente a terceros, el tercero siendo en el ámbito tributario la Administración Tributaria; 2) un motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada de crear la apariencia de un negocio para ocultar uno inexistente o cubrir otro, teniendo en cuenta que este motivo puede ser el ahorro fiscal; 3) la existencia de un negocio simulado, aparente o ficticio, que las partes no desean realmente celebrar, la única finalidad del mismo siendo crear una apariencia exterior frente a terceros; y, finalmente, 4) el negocio disimulado, pese a que esta circunstancia es sólo necesaria en el caso de la simulación relativa. En resumen, el Tribunal Supremo ha considerado como elementos integrantes del concepto de la simulación la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de ocultación a terceros⁴⁴.

Sin embargo, la utilización de la teoría general de la simulación en el ordenamiento tributario no siempre se corresponde a los principios dictados por la jurisprudencia civil. En efecto, y en palabras de SANZ GADEA, “la recepción en el ámbito tributario del concepto civil de simulación [...] no siempre ha sido correctamente efectuada por la jurisprudencia que, a menudo, aprecia esa

⁴¹ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 8361/2005, de 20 de septiembre (2005).

⁴² STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 5611/2015, de 4 de noviembre (2015).

⁴³ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 2361/2016, de 24 de febrero (2016).

⁴⁴ STS núm. 8361/2005 (op. cit.).

inexistencia e ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados a los motivos exclusivamente fiscales de la operación. De este modo, negocios realmente queridos por las partes y cuyos resultados también se buscan y quieren, precisamente porque deparan la ventaja fiscal deseada, han sido declarados simulados”⁴⁵.

Los defectos de recepción se deben sustancialmente a la confusión entre causa del negocio y causa de la simulación –o motivos–. En este sentido, las sentencias de la sala civil del Tribunal Supremo 51/1981 y 1109/1989 indican que se “debe tener muy en cuenta que la doctrina de esta sala desde antiguo viene distinguiendo la causa de los contratos, de carácter objetivo, de los móviles subjetivos que impulsan a los contratantes”, precisando que “la causa no puede ser confundida con el fin individual –mero interés o motivo– que anima a cada contratante en su proceder”⁴⁶. Por tanto, la causa del negocio toma una dimensión objetiva siendo el fin típico y propio que persigue un negocio jurídico, su función económico-social, que siempre es el mismo para una categoría dada de negocio jurídico. Por su parte, los motivos, móviles o causa de la simulación son las razones subjetivas que inducen las partes a concluir el negocio jurídico en cada caso concreto.

La distinción entre causa del negocio y causa de la simulación es esencial en materia de simulación dado que únicamente la causa del negocio tiene incidencia sobre su existencia. Pese a ello, como ha advertido ALONSO GONZÁLEZ, Administración y tribunales “se empantanar en la distinción entre causa y motivo”⁴⁷. Por esta razón, FALCÓN Y TELLA⁴⁸ defiende adoptar una concepción estrictamente objetiva de la causa a efectos tributarios, excluyendo toda consideración relativa a las motivaciones fiscales o económicas. De este modo, La inexistencia de motivos distintos al simple ahorro fiscal no podrá justificar la calificación de negocio simulado dado que no existirá influencia alguna sobre la causa del negocio. En la misma línea, RAMÍREZ GÓMEZ considera que “sólo atendiéndonos a la realidad o no de todos los extremos del negocio, a la existencia

⁴⁵ Como se cita en RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (ob. cit.).

⁴⁶ SSTS, Sala Primera, núm. 51/1981, de 3 de febrero, y núm. 1109/1989, de 17 de febrero.

⁴⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 91) (ob. cit.).

⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, R. (2011). Economía de opción, fraude de ley y simulación (p. 1). *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 833/2011. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

de ocultación, podemos conseguir unos criterios claros que permitan delimitar la simulación relativa del [...] conflicto en la aplicación de la norma tributaria”⁴⁹, siguiendo en su formulación el voto particular del magistrado FRIAS PONCE (ob. cit.).

En jurisprudencia, esta es en principio la posición adoptada por el Tribunal Supremo, según el cual la calificación de una operación “no puede basarse, en principio, en la finalidad perseguida por los socios, pues un móvil de ahorro fiscal no implica falsedad alguna ni permite concluir que la operación no se realizase”⁵⁰. Pese a ello, tal y como RAMÍREZ GÓMEZ pone de manifiesto⁵¹, diferentes sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional aceptan la existencia de una simulación exclusivamente en el ámbito tributario, siendo intrascendente la validez del negocio considerado desde un punto de vista mercantil o civil. En este sentido, la STS núm. 6175/2014 afirma que “el que la creación de la entidad HGC y el contrato de arrendamiento desde el punto de vista civil, mercantil o laboral generaran los efectos que de los mismos cabía esperar, desde la perspectiva que en este interesa, la tributaria, no salva la ocultación que se pretende en el ámbito fiscal”⁵². Del mismo modo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional también ha optado por negar expresamente que la ocultación sea un elemento clave para apreciar la simulación⁵³. Sin embargo, no nos es posible sostener este posicionamiento jurisprudencial dado que la ocultación es, como hemos indicado con anterioridad, el elemento esencial y característico de la simulación.

En este contexto, la jurisprudencia opta por alejarse de la teoría civilista de la simulación negocial afirmando que la existencia de motivos económicos válidos constituye un indicio determinante de la existencia de simulación en el ámbito tributario. El concepto “motivo económico válido” ha sido interpretado por el TJCE como presentando un carácter más amplio que la mera búsqueda de

⁴⁹ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (pp. 6-7) (ob. cit.).

⁵⁰ STS núm. 2361/2016 (ob. cit.).

⁵¹ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (pp. 7-9) (ob. cit.).

⁵² STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 6175/2014, de 12 de noviembre (2014).

⁵³ STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 5767/2015, de 27 de noviembre (2015) y SAN de 16 de diciembre de 2015 (2015).

una ventaja fiscal⁵⁴. En este sentido, cuando la jurisprudencia española requiere la concurrencia de “motivos económicos válidos” para excluir la calificación de simulación se centra en la existencia de una razón económica válida que sea distinta de la fiscal⁵⁵. No puede obviarse el riesgo que comporta esta interpretación por parte del TJUE, a saber de nuevo el riesgo de confusión entre fraude de ley y fraude tributario.

Asimismo, este posicionamiento jurisprudencial es problemático teniendo en cuenta que “condicionar la existencia de los negocios jurídicos realizados a su razonabilidad desde el punto de vista económico es algo que en modo alguno puede deducirse de las teorías civiles de la simulación”⁵⁶, y ello pese a que la LGT no define la simulación tributaria y que, por tanto y como se ha indicado anteriormente, el artículo 12.2 de la LGT impone el recurso al sentido habitual de tal noción, que en el caso que nos ocupa es la definición dada por el ordenamiento privado. En consecuencia, cabe plantearse la posibilidad de que la jurisprudencia reciente referenciada pudiera sentar las bases de una teoría de la simulación propia al ámbito tributario, alejándose así de la simulación negocial civil. No obstante, el razonamiento seguido por el Tribunal Supremo da lugar a límites difusos que afectan a los principios de legalidad, de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley. RAMÍREZ GÓMEZ, apoyándose sobre la STC 120/2005 (op. cit.), propone solucionar la problemática actual “reconduciendo los supuestos de falsedad [de la causa] al artículo 15 de la LGT, [relativo al] conflicto en la aplicación de la norma, y reservando la simulación el artículo 16 a los supuestos de simulación de los elementos materiales del negocio: objeto o sujetos”⁵⁷. De este modo, la simulación tiene que reservarse a los supuestos en los que existe engaño u ocultación de elementos fácticos.

La existencia de los elementos integrantes de la simulación debe ser suficientemente probada por la Administración Tributaria, que podrá en este caso declarar en el acto de liquidación la existencia de simulación, sin que ningún procedimiento concreto haya sido previsto al efecto. Si la Administración

⁵⁴ STJCE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, asunto C-28/95 (1997).

⁵⁵ En este sentido, STS núm. 5611/2015, de 4 de noviembre, y SSAN de 29 de abril de 2015 y de 22 de noviembre de 2016.

⁵⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (p. 9) (ob. cit).

⁵⁷ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (p. 13) (ob. cit).

Tributaria califica el acto o negocio como simulado, “le hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes” –artículo 16 de la LGT–.

2.3. La sancionabilidad del fraude de ley tributaria y de la simulación

Además de la inexistencia en jurisprudencia de distinción clara y precisa entre el fraude a la ley tributaria y la simulación, existen también interpretaciones contradictorias sobre la sancionabilidad de las conductas citadas.

En materia de fraude de ley tributaria, la STC 120/2005 decidió otorgar el amparo a un contribuyente condenado por delito fiscal en una conducta constitutiva de fraude de ley. La redacción original del artículo 15 de la LGT excluía expresamente la aplicación de sanciones en los supuestos de conflicto. La exclusión de las sanciones en este ámbito se justifica según GARCÍA NOVOA dado que en el fraude de ley no hay vulneración de la norma tributaria ni engaño porque “las operaciones están a la vista” y “la sancionabilidad de un ilícito atípico quebraría las exigencias más elementales de la tipicidad, seguridad jurídica y *lex certa*, y por ende, los artículos 9.3 y 25.2 de la Norma Fundamental”⁵⁸. En el mismo sentido, FERREIRO LAPATZA fundamenta la no punibilidad del fraude de ley sobre tres elementos: “en primer lugar, [el] grado de peligrosidad de la conducta que no vulnera directamente el ordenamiento jurídico, en segundo lugar [la] inexistencia de una conducta defraudatoria [...] ya que no se oculta ni engaña a la Hacienda Pública [...] y, en tercer lugar, la atipicidad y la prohibición de la analogía”⁵⁹.

No obstante, la reforma del artículo 15 operada por la Ley 34/2015⁶⁰ suprimió la mención “sin que proceda la aplicación de sanciones” de dicho artículo e introdujo en la LGT el artículo 206bis titulado “infracciones en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Cabe indicar que, a

⁵⁸ Como se cita en ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 84) (ob. cit.).

⁵⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal (pp. 16-17). *Revista Quincena Fiscal* núm. 8/2001. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

⁶⁰ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, [BOE núm. 227, de 22 de septiembre de 2015, pp. 83633-83704](#) (2015).

la luz de la STC 120/2005, la reforma citada resulta potencialmente inconstitucional.

En relación con la simulación, el artículo 16.3 de la LGT dispone expresamente que “en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”. La posibilidad de imponer sanciones en casos de simulación no supone ninguna dificultad teniendo en cuenta que esta institución se caracteriza por la ocultación, el engaño y la falsedad. Pese a ello, la cuestión no está desprovista de toda ambigüedad dado que es necesario determinar si toda forma simulación constituye automáticamente una infracción sancionable –o, en palabras de RAMÍREZ GÓMEZ, “si dicha calificación debe llevar, inevitablemente, a la subsunción en el tipo infractor”⁶¹–.

Al respecto, una parte mayoritaria de la jurisprudencia considera que toda conducta calificada de simulación da lugar a la imposición de sanciones. Según el TS, “es evidente que nuestro derecho anuda en el artículo 16 de la LGT a su comisión la imposición de la sanción”, fundamentando esta solución en la ocultación que caracteriza la simulación⁶². Sin embargo, no es posible afirmar que dicha posición sea adoptada de forma unánime en sede jurisprudencial. En efecto, la SAN 430/2016 retiene la calificación de simulación, pero anula las sanciones impuestas sobre dicha calificación debido a la existencia de interpretaciones jurídicas divergentes⁶³. El propio TS también ha anulado sanciones de este tipo por insuficiente motivación de culpabilidad⁶⁴.

Para finalizar con la cuestión de la sancionabilidad, resulta de especial interés referirse a la posición adoptada por el magistrado HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO en su voto particular a la STS 6175/2014 partiendo de la ambigüedad existente en la distinción entre conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación y de la exigencia puesta por el TJCE relativa a la claridad y ausencia de ambigüedad para la imposición de sanciones relacionadas con prácticas

⁶¹ RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (p. 22) (ob. cit).

⁶² STS núm. 6175/2014 (op. cit.).

⁶³ SAN, sala de lo contencioso-administrativo, sec. 4ª, núm. 430/2016, de 9 de marzo (2016).

⁶⁴ Entre otras, STS, Sala Tercera, sec. 2ª, núm. 3834/2016, de 14 de abril (2016).

abusivas⁶⁵. El magistrado sostuvo que “los artículos 15 y 16 de la LGT presentan la suficiente ambigüedad como para excluir que pueda sancionarse la conducta que es objeto de análisis en el presente recurso”⁶⁶. En sede doctrinal, PALAO TABOADA también ha constatado esta dificultad dado que “la distinción entre elusión y simulación es demasiado confusa para hacer depender de ella las graves consecuencias que lleva aparejadas”⁶⁷.

3. El delito de defraudación a la Hacienda Pública

El delito de defraudación a la Hacienda Pública, también denominado delito fiscal, se encuentra tipificado en el artículo 305 del CP, el apartado primero del cual dispone que “el que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago [...] siempre que la cuantía [...] exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. El artículo 305bis CP prevé la figura del delito penal agravado cuando concurren determinadas circunstancias alternativas, entre las cuales “que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos [...] oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”.

La conducta típica exige como elemento objetivo que la elusión del pago se realice mediante defraudación tributaria, lo que supone que la acción típica no consiste en no pagar sino en dejar de hacerlo mediante defraudación, es decir, mediante ocultación voluntaria de la deuda tributaria a la Administración – siempre y cuando la cuantía de la ocultación supere el umbral de los 120.000 euros–. En este sentido, PÉREZ ROYO indica que “frente a la existencia de engaño consideramos suficiente el simple medio de mantener a la Administración en la

⁶⁵ STJCE *Halifax* (op. cit.), posición retirada en STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weal Leasing Ltd.*, asunto C-103/09 (2010).

⁶⁶ STS núm. 6175/2014 (op. cit.).

⁶⁷ Como se cita en RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario... (p. 23) (op. cit.).

ignorancia sobre los hechos con relevancia tributaria relativos a la existencia o cuantía de la deuda tributaria”⁶⁸.

Al referirnos a la existencia de ocultación, recobra aquí toda su importancia la distinción entre conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación. Partiendo de la perspectiva puramente teórica y doctrinal, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no existe por definición ocultación, engaño ni falsedad. En consecuencia, el fraude de ley no puede constituir dar lugar la acción típica de los artículos 305 y 305bis del CP. Por ello, solamente una simulación podría ser constitutiva de delito fiscal si la cuantía del caso supera los 120.000 euros.

Sin embargo, teniendo en cuenta la tendencia de la jurisprudencia analizada en las páginas precedentes a calificar como simulada cualquier alternativa de configuración jurídica que conlleve una menor carga fiscal, hay supuestos son calificados como actos o negocios simulados pese a que en realidad sean constitutivos de conflictos en la aplicación de la norma tributaria. En razón de este error en la calificación, existe potencialmente el riesgo de aplicar sanciones penales a supuestos que no están previstos en la norma penal –que, como cabe recordar, se limita a los supuestos de defraudación–. Esta situación conduce a la aplicación analógica de la ley penal –que se encuentra expresamente prohibida por los artículos 4.2 del CC y 4.1 del CP– y a la violación del principio de legalidad penal –reconocido en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución española–. Más allá de la violación de los principios estructurales del derecho penal y fundamentales en las democracias actuales, cabe referirse a la reflexión de FERREIRO LAPATZA entorno a esta cuestión, quien se pregunta “¿cómo es posible que se condene a alguien por un hecho real, efectivamente realizado, y no simulado, bajo la protección, el amparo y la cobertura de una ley, simplemente porque su resultado es análogo al de otro hecho no realizado, simplemente porque se considera que la finalidad de la ley no se corresponde exactamente con el texto tal y como este fue interpretado por el contribuyente?”⁶⁹.

⁶⁸ Como se cita en FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de le... (p. 18) (op. cit.).

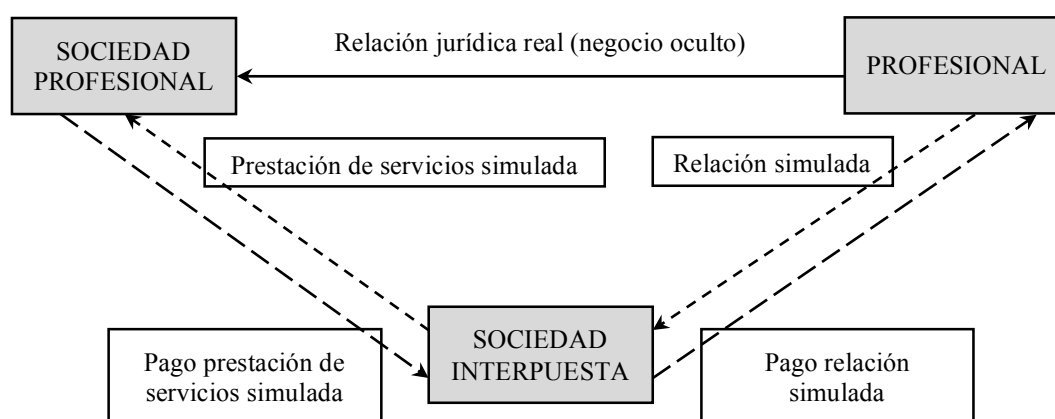
⁶⁹ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de le... (p. 20) (op. cit.).

Tras haber analizado en un primer capítulo las diferentes formas de planificación fiscal, conviene centrarse en un segundo capítulo en el estudio de la licitud de la interposición de las sociedades profesionales con la finalidad de determinar cuál es el régimen jurídico que es aplicable a esta práctica conformemente al ordenamiento jurídico.

CAPÍTULO 2. La licitud de la interposición de sociedades profesionales como forma de planificación fiscal

Frente al recurso a sociedades profesionales interpuestas como medio para llevar a cabo actividades profesionales, la Administración Tributaria ha desarrollado un plan de acción centrado en la regularización de dichas situaciones mediante la figura de la simulación negocial del artículo 16 de la LGT⁷⁰. Esta forma de proceder, enmarcada por el Programa 12500, conduce a la Administración Tributaria a considerar sistemáticamente que la totalidad de los servicios profesionales deben ser directamente declarados por el profesional persona física, considerado como prestador real y efectivo de los mismos, y no por la sociedad interpuesta, quien no dispone, en opinión de la Inspección, de los medios materiales y humanos necesarios al efecto.

De este modo, la Administración constata la existencia de un negocio disimulado, a saber, la relación entre la sociedad profesional y el profesional, y de un negocio simulado, es decir la relación entre la sociedad profesional y la sociedad interpuesta. De manera esquemática, la situación identificada por la Inspección sería la siguiente⁷¹:



La posición de la Administración al respecto no deja lugar a dudas. La Nota de 26 de marzo de 2009, así como las Notas 9/09 y 10/09, concluyen que existe simulación relativa subjetiva justificada por la intención de ocultar a la

⁷⁰ Vid. *supra* Capítulo 1; 2.1. *La planificación fiscal con ocultación y engaño: la simulación*.

⁷¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 31) (ob. cit.).

Administración la identidad del verdadero prestador de los servicios profesionales. Frente a este posicionamiento categórico de la Hacienda, cabe plantearse si existen fundamentos fácticos y jurídicos que respalden la regularización mediante la figura de la simulación tributaria en los casos de interposición de sociedades profesionales.

Con la finalidad de resolver esta problemática es inevitable referirse a las múltiples sentencias pronunciadas por diferentes instancias que han resuelto recursos contra las liquidaciones propuestas por la Inspección. Sin embargo, los tribunales no han adoptado una posición única validando o rechazando el recurso a la simulación por parte de la Administración Tributaria (2). Del mismo modo, también resulta de especial interés estudiar las alternativas existentes para la regularización de las sociedades profesionales (3).

Sin embargo, antes de entrar a analizar las múltiples apreciaciones llevadas a cabo por la Administración y la jurisprudencia así como las soluciones alternativas, es preciso abordar en un primer momento la cuestión de los principales indicios de existencia de simulación en los casos de sociedades profesionales interpuestas (1).

1. Los indicios de la simulación en la interposición de sociedades profesionales utilizados por la Inspección

Con el fin de calificar la interposición de sociedades profesionales como simulación, la Inspección parte de una serie de indicios tipo de naturaleza fáctica (1.1), entre los cuales toma una especial relevancia el relativo a la ausencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad profesional (1.2).

1.1. Naturaleza y principales indicios de simulación

Los indicios utilizados por la Inspección para justificar la existencia de simulación en supuestos de interposición de sociedades profesionales no conciernen los elementos típicos del contrato, sino que la Inspección recurre a

circunstancias de hecho, sin efecto sobre la validez del contrato, que permiten recalificar la situación.

Entre los principales indicios, tal y como señala ALONSO GONZÁLEZ⁷², destacan: (a) que la sociedad no disponga de medios materiales y humanos suficientes para desarrollar su actividad profesional; (b) que el socio profesional no esté contratado por la sociedad interpuesta ni reciba de ésta sueldo o remuneración alguno por los servicios prestados; (c) que la sociedad no disponga de un local propio; (d) que no existan servicios profesionales subcontratados por la sociedad interpuesta; (e) que exista una cierta confusión patrimonial entre el profesional y la sociedad interpuesta, lo que implica que se carguen gastos personales a la sociedad.

El mismo autor indica al respecto que “es fundamental fijarse en la actividad que desarrolla el profesional directamente para la sociedad y aquella otra relación de servicios cuya prestación se atribuye a la sociedad interpuesta. Si la naturaleza de las dos relaciones no coincide, sino que son sustantivamente distintas habrá que reconocer que son dos tipos de relaciones distintas”.

Entre los distintos indicios tipo de simulación expuestos, cobra una especial relevancia el relativo a la ausencia de medios materiales y humanos en sede de la sociedad interpuesta que permitan llevar a cabo la actividad económica.

1.2. El indicio principal: la ausencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad económica

La carencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad a la que se dedica la sociedad profesional es uno de los indicios principales utilizados por la Inspección para justificar la calificación de la interposición como supuesto de simulación.

Sin embargo, este indicio debe ser necesariamente contextualizado y relativizado. En efecto, determinadas actividades económicas no precisan para su ejercicio un gran número de medios materiales y humanos. La realidad del tráfico mercantil en España demuestra que muchas sociedades prestadoras de servicios

⁷² ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 106) (ob. cit.).

no tienen empleados en plantilla en régimen laboral, por lo que solamente cuentan con el trabajo del socio o de los socios como medios.

Este es efectivamente el caso de las sociedades profesionales. Siguiendo a ORENA DOMÍNGUEZ, el problema en este supuesto surge habitualmente “cuando la sociedad profesional apenas dispone de recursos, y dichos recursos consisten casi exclusivamente en la capacidad y dedicación del profesional o profesionales”⁷³. Por ello, frente a un supuesto que implique una sociedad profesional, la Administración debe interpretar este indicio principal consecuentemente, y, por tanto, teniendo en cuenta que el ejercicio de una actividad profesional no requiere de grandes medios materiales ni humanos.

En este sentido, y sobre la base del Informe Unidad de Coordinación de Delitos Contra la Hacienda Pública de 3 de junio de 2005, CHOCLÁN MONTALVO considera que “no podemos comenzar en centrarnos en las sociedades profesionales y su aparente carencia de medios materiales y profesionales para calificarlas de meramente “interpuestas” (simulación) y [...] apreciar la existencia de un montaje efectuado para defraudar. [...] Un profesional, es decir, una persona física que actúe por cuenta propia puede constituir a tal efecto una sociedad mercantil. Y esto es una opción legítima, no una elusión ni una simulación. La sociedad puede tener más o menos recursos materiales, pero eso, en actividades como la consultoría [...] no es lo más importante”⁷⁴.

Esta precisión respecto a los medios necesarios para prestar servicios profesionales no es puramente doctrinal, sino que goza de un importante respaldo jurisprudencial. En efecto, la STJCE de 11 de octubre de 2001, *Christine Adam*, asunto C-267/99, ha afirmado que las profesiones liberales son actividades “que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de alto nivel [...]. Debe añadirse que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales”.

⁷³ ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2016). La problemática tributaria de las sociedades profesionales. *Revista Quincena Fiscal* n° 6/2016. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (p. 6).

⁷⁴ Como se cita en ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (pp. 109-110) (ob. cit.).

Por tanto, esta circunstancia demuestra que los indicios utilizados por la Inspección no tienen por qué conducir irremediamente a las conclusiones a las que ésta llega, máxime teniendo en cuenta que el recurso a la simulación por parte de la Administración ha dado lugar a múltiples y divergentes interpretaciones jurisprudenciales y doctrinales.

2. Los posicionamientos jurisprudenciales frente a la interposición de sociedades profesionales

A día de hoy la jurisprudencia no ha adoptado una posición unitaria en lo relativo a la procedencia de la calificación de la interposición de sociedades profesionales como supuestos de simulación. Bien al contrario, ALONSO GONZÁLEZ constata que “el estado de la cuestión se muestra preocupantemente confuso”, existiendo “dos tesis abiertamente contrapuestas e irreconciliables”⁷⁵. Las divergencias jurisprudenciales han sido incluso identificadas por el Tribunal Supremo en la STS de 11 de marzo de 2015, que tenía por objeto un recurso de casación para la unificación de doctrina. Sin embargo, el Tribunal no va adoptar una doctrina única considerando que no existen divergencias doctrinales sino distintas apreciaciones y valoraciones de las circunstancias.

En su sentencia, el Tribunal Supremo considera que “nos encontramos con que las mismas operaciones –objetivamente hablando [...]– han sido calificadas de muy diversas maneras, en lo que interesa, esto es, realizadas mediante simulación o no, dando lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación dando lugar a liquidaciones y sanciones, o bien a regularización girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción”. De este modo, el Tribunal Supremo admite que la valoración de los hechos así como la importancia dada a la valoración de la pretendida intención de las partes diferirá en función de la instancia u órgano que conozca de la situación.

⁷⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 170) (ob. cit.).

2.1. La interposición de sociedades profesionales como maniobra fraudulenta: la afirmación de la simulación

La Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso de la AN y el TSJ de Madrid son las principales instancias judiciales que avalan las regularizaciones practicadas por la Inspección a causa de la interposición de sociedades profesionales.

Por un lado, dos sentencias de la Sección 4ª de la AN de 5 de diciembre de 2012 se han pronunciado en este sentido. Es especialmente remarcable que en una de estas sentencias la Audiencia no ha optado por calificar pura y simplemente de simulación toda sociedad profesional interpuesta, sino que se centra en los supuestos de acumulación de las mismas.

En efecto, la Audiencia admite la interposición de una primera sociedad profesional como es el caso de toda sociedad mercantil. Sin embargo, la Audiencia califica de simulados los supuestos en los que se interpone una segunda sociedad profesional entre la sociedad profesional originaria y el socio prestador de los servicios. En estos casos, la Audiencia considera que “el mantenimiento de la segunda sociedad no obedece a ninguna finalidad lícita”⁷⁶.

Por otro lado, resulta también significativo el posicionamiento del TSJ de Madrid en los casos *Ramón y Cajal Abogados*⁷⁷, *ACCB*⁷⁸ y *Tacit & Asociados*⁷⁹. Los tres casos presentan circunstancias de hecho muy similares, a saber, sociedades de abogados que reciben facturas por servicios prestados por sociedades pertenecientes a sus socios. Destaca especialmente en estos supuestos que el socio es titular único o muy mayoritario de la sociedad interpuesta, que carece de empleados o los existentes no reúnen las aptitudes profesionales necesarias.

⁷⁶ SAN, Sala Tercera, sec. 4ª, de 5 de diciembre de 2012 (2012).

⁷⁷ Entre otras, SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 584/2014, de 14 de mayo; 585/2014, de 14 de mayo; 637/2014, de 22 de mayo; 640/2014, de 22 de mayo; 655/2014, de 26 de mayo (2014).

⁷⁸ Entre otras, SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 98/2015, de 23 de enero; 128/2015, de 28 de enero; 143/2015, de 29 de enero; 148/2015, de 3 de febrero; 416/2015, de 18 de marzo (2015).

⁷⁹ SSTSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, sec. 5ª, núm. 544/2015, de 16 de abril; 605/2015, de 29 de abril; y 719/2015, de 2 de junio (2015).

De nuevo, el Tribunal no cuestiona la posibilidad ofrecida a los profesionales de prestar sus servicios mediante sociedades profesionales, reconociendo así la economía de opción. No obstante, en el caso concreto el Tribunal va a considerar que, como resultado de la prueba practicada, las sociedades interpuestas entre la sociedad de abogados y los socios eran meramente instrumentales. En efecto, el TSJ afirma que “bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios [...] por una sociedad a otra sociedad [...] se oculta la realidad y es que esos mismos servicios [...] han sido prestado personalmente por su único socio persona física”⁸⁰.

2.2. La validación de la interposición: las alternativas jurisprudenciales a la simulación negocial

Otras instancias, como la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso de la AN o los TTSSJ de Murcia y de Asturias, sancionan las regularizaciones practicadas por la Inspección al considerar que no existe simulación en los casos de interposición de sociedades profesionales.

Por una parte, la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso de la AN, en sus sentencias de 26 de marzo y de 18 de abril de 2012, ha optado por rechazar la existencia de simulación al no considerar respetadas las condiciones de la cláusula antisimulación del artículo 16 de la LGT. En este sentido, la AN fundamenta su argumentación esencialmente sobre los requisitos exigidos⁸¹ por la sentencia del TJUE *Halifax*⁸² para la existencia de abuso de derecho, concepto que, en el ámbito de la jurisprudencia europea, la doctrina considera que congloba las distintas formas de fraude⁸³. Además, la Audiencia da una especial importancia al hecho que las sociedades se constituyeron mucho antes que la sociedad profesional principal, sin que en ningún momento previo la Inspección hubiera detectado la existencia de simulación.

⁸⁰ STSJ Madrid núm. 584/2014 (op. cit.).

⁸¹ *Vid. supra* pp. 13-14.

⁸² STJCE *Halifax* (op. cit.).

⁸³ Al respecto, y refiriéndose a RUIZ ALMENDRAL, SÁNCHEZ HUETE indica que “el concepto de abuso que emplea el TJUE no difiere sustancialmente del general de fraude, si bien el umbral de artificiosidad es más riguroso en la jurisprudencia del tribunal (SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017). El riesgo de abuso normativo en le Unión Europea... (p. 7) (ob. cit.)).

En consecuencia, la AN concluye en su sentencia de 26 de marzo de 2012 que “analizadas las operaciones litigiosas, no se cumplen los dos requisitos establecidos cumulativamente por la ley y la jurisprudencia, pues no se aprecia que se hayan constituido las sociedades reiteradamente mencionadas para obtener una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la ley del IVA, ni resulta del conjunto de los elementos objetivos concurrentes que la finalidad esencial de las operaciones litigiosas sea la de obtener una ventaja fiscal. La parte actora expuso en su momento a la Administración tributaria una serie de razones por las que constituyo dichas sociedades, que fueron desechadas sin realizar ninguna valoración de las mismas por la AEAT”.

En este sentido, la STSJ de Asturias núm. 1148/2012, de 15 de noviembre, rechaza también la existencia de simulación indicando que “la intermediación de sociedades en negocios buscando mitigar la fiscalidad, no puede sin más impedirse”.

Si la AN se limita a negar la simulación, el TSJ de Murcia, por su parte, va más allá y afirma claramente que la interposición de sociedades profesionales entra dentro del campo de la economía de opción⁸⁴. Frente a simulación constatada por la Inspección, y tal y como sintetiza ALONSO GONZÁLEZ⁸⁵, el Tribunal considera que debe tenerse en cuenta que (i) las sociedades interpuestas cumplieron con sus obligaciones fiscales tributando por el IS; (ii) no se produjo remansamiento de rentas dado que, una vez pagado el IS, se repartieron los dividendos entre los socios, quienes los integraron en sus declaraciones de IRPF; y (iii) los socios profesionales percibieron rentas de las sociedades profesionales mediante los dividendos y la facturación de los servicios a éstas.

Tras estas constataciones, el TSJ concluye que “cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable para así evitar la más onerosa. [...] La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona

⁸⁴ Entre otras, SSTSJ Murcia núm. 980/2014, de 17 de diciembre; 1020/2014, de 29 de diciembre; 1021/2014, de 29 de diciembre; 27/2015, de 26 de enero; 36/2015, de 26 de enero.

⁸⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 196) (ob. cit.).

física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación”.

Además, el Tribunal procede a una observación muy trascendente en relación con uno de los elementos característicos esenciales de la simulación: “la Sala no aprecia ningún indicio de simulación negocial y menos de engaño en las conductas realizadas [...]. 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 [...]”.

3. Las soluciones *ad hoc*: operaciones vinculadas y levantamiento del velo

Partiendo de la premisa que es lícita la interposición de sociedades objeto de este estudio de conformidad con la legislación vigente (3.1), el ordenamiento jurídico prevé instituciones específicas para luchar contra los abusos derivados del ejercicio de actividades profesionales por esta vía. En los supuestos en los que la entidad presente una consistencia real, los abusos serán afrontados mediante el régimen de operaciones vinculadas (3.2); mientras que en aquellos supuestos en los que la sociedad es ficticia se recurrirá a la figura del levantamiento del velo (3.3). No obstante, estas soluciones *ad hoc* deben ser necesariamente articuladas con las normas generales antiabuso anteriormente expuestas (3.4).

3.1. Consideraciones preliminares: el régimen de la Ley de Sociedades Profesionales

Como indica ORENA DOMÍNGUEZ, “nuestro Derecho permite el ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades”⁸⁶ de conformidad con lo

⁸⁶ ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2016). La problemática tributaria... (p. 3) (op. cit.).

dispuesto en la Ley de Sociedades Profesionales⁸⁷ (en adelante, “LSP”). Las sociedades profesionales objeto de esta ley se identifican por su objeto social –a saber, la prestación de actividades de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE⁸⁸–, siendo irrelevante al efecto que el objeto de la sociedad se lleve a cabo por profesionales, sean o no socios, con relación laboral o mercantil.

La problemática que se plantea en este punto consiste en saber si está también amparada por nuestro ordenamiento jurídico la interposición de sociedades profesionales entre el profesional que realiza realmente el servicio profesional y la sociedad, también profesional, que lo presta a un tercero. Esta posibilidad se encuentra expresamente reconocida por el art. 2 de la LSP, disponiendo 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. En este caso, la participación de la sociedad tendrá la consideración de socio profesional en la sociedad participada, a los efectos de los requisitos del artículo 4, así como a los efectos de las reglas que, en materia de responsabilidad, se establecen en los artículos 5, 9 y 11 de la Ley, que serán exigibles a la sociedad matriz”.

De este modo, el ordenamiento jurídico avala expresamente la interposición de sociedades objeto del presente estudio, a saber, el ejercicio de actividades profesionales a través de la participación en otras sociedades profesionales. Por ello, desde el momento en que la organización presenta una consistencia real, sin que exista ocultación o engaño alguno, la relación jurídica no debe ser contestada por la Inspección ni por los tribunales. Y ello pese a que mediante la interposición de la sociedad se consiga una reducción de la carga tributaria, máxime teniendo en cuenta que existen instituciones específicas que permiten remediar esta problemática, a saber, el régimen de las operaciones vinculadas.

⁸⁷ Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, [BOE núm. 65, de 16 de marzo de 2007, pp. 11246 a 11251](#) (2007).

⁸⁸ La sección segunda de las Tarifas del IAE es la relativa a las actividades profesionales, de conformidad con el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, [BOE núm. 234, de 29 de septiembre de 1990, pp. 28318 a 28343](#).

3.2. Sociedades profesionales con consistencia real: el régimen de las operaciones vinculadas

Como apunta FALCÓN Y TELLA, y partiendo del supuesto en el que la sociedad interpuesta tiene una consistencia real, “la reducción de los impuestos que se consigue a través de la interposición de una sociedad profesional sólo puede corregirse, en su caso, a través de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones entre la sociedad y sus socios. Pero ha de respetarse en todo caso la aplicación a la sociedad profesional de régimen general del Impuesto sobre Sociedades [...] pues no tendría sentido alguno reintroducir una especie de transparencia a la carta, a voluntad del actuario, cuando dicho régimen ha sido suprimido por el legislador”⁸⁹.

El régimen de las operaciones vinculadas, previsto en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁰ (en adelante, “LIS”), permite luchar contra la disminución improcedente de la carga tributaria conseguida mediante relaciones económicas entre personas que, en las operaciones que desarrollan entre ellas, fijan “valores distintos de los que resultarían de realizarse las mismas operaciones entre terceros independientes en un marco de libre competencia”⁹¹. Al efecto, las relaciones contempladas son las aquellas entre el socio profesional y la sociedad profesional.

Por consiguiente, este régimen constituye pues una medida antifraude específica⁹² que permite luchar contra la utilización indebida de sociedades interpuestas. De este modo, la Administración podrá regularizar la situación del socio persona física cuando las retribuciones que declara percibidas de la sociedad profesional no se correspondan con el valor normal de mercado de dichas prestaciones. Así, por el régimen de las operaciones vinculadas se parte de una

⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, R. (2009). Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas. *Revista Quincena Fiscal* n° 18/2009. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (p. 2).

⁹⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, [BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014, pp. 96939 a 97097](#) (2014).

⁹¹ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 116) (ob. cit.).

⁹² *Vid. supra* Capítulo 2; 3.4. *Las soluciones ad hoc frente a la norma general antiabuso y la cláusula antisimulación.*

retribución conforme al valor de mercado y, por tanto, más elevada, lo que conlleva una mayor tributación por el IRPF del socio.

Este régimen permite, pues, remediar el problema de fondo de la interposición de sociedades profesionales, a saber, la minoración de la carga tributaria, evitando así la dificultad probatoria que deriva de la aplicación de la figura de la simulación. En efecto, es la voluntad de poner fin a la disminución improcedente de la tributación lo que lleva a la Administración y a determinadas instancias judiciales a afirmar la existencia de simulación, cuando, como hemos visto, la interposición de sociedades profesionales releva, como la de cualquier otro tipo de sociedad mercantil, de la economía de opción siempre que no exista engaño u ocultación.

De manera sucinta, el procedimiento de regularización por el régimen de las operaciones vinculadas responde a tres fases sucesivas. En primer lugar, la Inspección debe verificar la existencia de vinculación entre el socio y la sociedad profesional. Para ello, el art. 18.2 de la LIS prevé las personas o entidades consideradas como vinculadas, entre las cuales “una entidad y sus socios o partícipes”.

En segundo lugar, la Administración verificará si el valor de las retribuciones percibidas por el socio se corresponde con el valor de mercado. Para los supuestos de prestación de servicios por sociedades profesionales, es necesario referirse al art. 18.6 de la LIS que prevé que “el valor convenido coincide con el valor de mercado” cuando determinadas condiciones cumulativas sean reunidas en el caso concreto⁹³. De entre los requisitos exigidos para el beneficio de la presunción hay que hacer una especial referencia a la existencia de medios

⁹³ Atendiendo a la literalidad del art. 18.6 de la LIS, estos requisitos son: “a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

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

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos: 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables; 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples”.

materiales o humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. En efecto, este es el requisito que probablemente dejará de cumplirse en muchos casos cuando “la infraestructura material [de la sociedad] aparece llamativamente deficitaria: la sociedad carece de sede propia para desarrollar su actividad, no existe un mínimo soporte tecnológico o informático”⁹⁴. Cabe recordar aquí que el ejercicio de sociedades profesionales no requiere de grandes medios materiales o humanos, por lo que este requisito tendrá que ser adecuadamente aplicado atendiendo a las características propias de las actividades profesionales⁹⁵.

En tercer y último lugar, y solamente para los supuestos en los que la presunción no sea aplicable, la Inspección deberá determinar el valor de mercado de la prestación mediante alguno de los métodos de valoración del art. 18.4 de la LIS. Si la determinación del valor de mercado es compleja de por sí, lo es más todavía en el caso de las actividades profesionales dado que “el sector de los profesionales es, precisamente, donde las características particulares de cada uno de ellos en su sector hacen que más difícil sea hallar esos comparables”⁹⁶. En consecuencia, se deberá exigir de la Inspección el mayor rigor en la comparación las prestaciones.

Para concluir con el estudio del régimen de las operaciones vinculadas, y siguiendo a SÁNCHEZ HUETE⁹⁷, aparece especialmente interesante el análisis de la sancionabilidad de los supuestos de operaciones vinculadas. La sanción tributaria en este caso precisaría de una ocultación del verdadero valor, por lo que debe existir un negocio simulado. De este modo, “es preciso una valoración y, además, ésta ha de ser falsa”⁹⁸. Por tanto, la sanción depende de la existencia de falsedad, es decir, una “intención falsaria o una configuración incierta de la realidad. Las conductas han de ser claras, y han de suponer una evasión tributaria, no cabe admitir la infracción sustentada en una mera inexactitud”⁹⁹.

⁹⁴ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 125) (ob. cit.).

⁹⁵ *Vid. supra* Capítulo 2; 1.2. *El indicio principal: la ausencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de la actividad económica.*

⁹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 126) (ob. cit.).

⁹⁷ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010). Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos. *Revista Quincena Fiscal n° 10/2010*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (pp. 13-17).

⁹⁸ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010). Operaciones vinculadas y sociedades... (p. 13) (op. cit.).

⁹⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010). Operaciones vinculadas y sociedades... (p. 14) (op. cit.).

Sin ánimo de exhaustividad, el art. 18.13 de la LIS prevé una infracción material específica para los supuestos de incumplimiento de la obligación de documentar los criterios de retribución de los socios –incumplimiento formal de documentación–. Este mismo artículo enuncia la incompatibilidad entre la infracción prevista y las sanciones generales de los arts. 191, 192, 193 y 195 de la LGT. Por ello, según la doctrina, y más específicamente SÁNCHEZ HUETE, la literalidad de la disposición conduce a concluir que el cumplimiento de las obligaciones relativas a la documentación y a su declaración excluyen toda sanción. En cambio, la Administración tiende a considerar que este no es el caso en los supuestos de discrepancia valorativa grave, que suponen habitualmente la existencia de dolo¹⁰⁰.

3.3. Sociedades profesionales ficticias: la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo

La responsabilidad subsidiaria entra en juego en aquellos supuestos en los que la sociedad profesional sea efectivamente una estructura ficticia. La finalidad del levantamiento del velo es luchar contra el fraude fiscal derivado de la utilización de sociedades interpuestas para ocultar la titularidad real de actividades económicas. De este modo, se trata de una norma específica antiabuso que permite “prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a las personas que integran el sustrato de la misma”¹⁰¹.

A los efectos del presente estudio, resulta de especial interés el supuesto de responsabilidad subsidiaria enunciado en el art. 43.1.g) de la LGT. Según este precepto, son subsidiariamente responsables de las obligaciones tributarias y de las sanciones de una persona jurídica las personas físicas o entidades que tienen su control efectivo, total o parcial, directo o indirecto. Estas personas físicas o entidades utilizan la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Administración tributaria.

¹⁰⁰ En este sentido, Informe del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 24 de abril de 2008.

¹⁰¹ RUIZ HIDALGO, C. (2011). La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva. *Revista Quincena Fiscal* n° 3/2011. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (p. 2).

De este modo, la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo se configura como un instrumento a la disposición de la Inspección para regularizar la situación tributaria en aquellos supuestos en los que se interpondría una sociedad profesional sin consistencia alguna, por lo que se trataría de una mera pantalla.

Para ello, se deducen del art. 43.1.g) dos requisitos: i) un presupuesto objetivo, el control efectivo de la sociedad profesional por el socio así como la unicidad de personas o esferas económicas –confusión o desviación patrimonial–; y ii) un presupuesto subjetivo, a saber la intención de causar un perjuicio a la Hacienda Pública.

En relación con el presupuesto objetivo, la relación de control supone la existencia de una relación de subordinación de la sociedad profesional respecto del socio considerado dominante. Al respecto, hay que tener presente que, tal y como indica RUIZ HIDALGO, “la mera titularidad del capital social no resulta suficiente, sino que es necesaria la efectividad del control”¹⁰², que tiene que ser efectivo, total o parcial, directo o indirecto. En cuanto a la segunda vertiente del presupuesto objetivo, a saber, la unicidad de personas o esferas económicas, lo que supone que, una vez apartada la interposición, socio y sociedad profesional tienen que ser el mismo sujeto. Para identificar dicha unicidad SÁNCHEZ HUETE indica “que si no existiera la apariencia de la entidad, los intereses que representa serían idénticos a los del sujeto integrante del sustrato”¹⁰³.

Por lo que se refiere al presupuesto subjetivo, se trata de demostrar, atendiendo a las particularidades de cada caso, que la finalidad de la sociedad pantalla no era otra que eludir el pago de tributos y, por consiguiente, causar un perjuicio a la Hacienda Pública.

¹⁰² RUIZ HIDALGO, C. (2011). La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva. *Revista Quincena Fiscal* n° 3/2011. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA (p. 6).

¹⁰³ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2008). *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA (p. 92).

3.4. Las soluciones *ad hoc* frente a la norma general antiabuso y la cláusula antisimulación

Analizadas las diferentes normas antiabuso que permiten afrontar los supuestos de interposición de sociedades profesionales, constatamos que todas ellas responden a una finalidad común, a saber, evitar el riesgo tributario. En consecuencia, se pone inevitablemente la cuestión de la articulación entre, por un lado, la norma general antiabuso –fraude de ley– (en adelante, “NAG”) y la cláusula antisimulación y, por otro lado, las normas antiabuso especiales –régimen de las operaciones vinculadas y doctrina del levantamiento del velo– (en adelante, “NAE”).

Al respecto, resulta especialmente interesante la intervención de la profesora SOLER ROCH en la VII jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros¹⁰⁴. Para la articulación de las normas generales antiabuso generales y especiales, SOLER ROCH propone, como prácticamente la totalidad de la doctrina, basarse en el criterio de la relación de género a especie. De este modo, “como criterio general, puede entenderse que la citada relación se manifiesta cuando la NAE se establece con referencia a un supuesto del mismo tipo que el previsto en la NAG; es decir, no es necesaria una coincidencia en el tenor literal de una y otra norma, sino que se refieran al mismo tipo de conducta, definida en relación con unas determinadas circunstancias”¹⁰⁵.

Prosigue SOLER ROCH indicando que, tal y como sostiene la mayoría de la doctrina, la existencia de una NAE para una determinada conducta supone que ésta es de aplicación preferente y excluyente respecto de la aplicación de una NAG que cubriría la referida conducta.

En consecuencia, conviene aplicar esta doctrina al supuesto concreto de las sociedades profesionales para determinar si el régimen de las operaciones vinculadas y la doctrina del levantamiento del velo deben considerarse como de

¹⁰⁴ SOLER ROCH, M.T. (2011). Las normas antiabuso generales y especiales. Incluido en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Coord.). *Documentos. VII jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio* (pp. 177-190). Doc. n° 12/2011. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.

¹⁰⁵ SOLER ROCH, M.T. (2011). Las normas antiabuso generales... (p. 188) (ob. cit.).

aplicación preferente y excluyente respecto del fraude de ley y la simulación como medios para la regularización en los supuestos de sociedades profesionales interpuestas. Pues bien, la respuesta es afirmativa, dado que, como indica ALONSO GONZÁLEZ, “hay que aceptar que el ordenamiento tributario ya ha dispuesto una serie de medidas antiabuso que deben ser activadas cuando se produzca el supuesto de hecho. El carácter específico de este tipo de medidas excluye tener que acudir a la norma general antiabuso (actualmente, el conflicto en la aplicación de la norma, ex art. 15 LGT) o a la cláusula antisimulación de la LGT (art. 16)”¹⁰⁶.

¹⁰⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2016). *Sociedades profesionales...* (p. 116) (ob. cit.).

CONCLUSIONES

- i) Múltiples interrogantes han surgido desde que la Administración inició su plan de regularización masiva de sociedades de profesionales. El presente estudio ha pretendido esclarecer algunos de ellos, concluyendo que la interposición de sociedades para la prestación de servicios profesionales entre la sociedad profesional original y el socio es una opción lícita amparada por la legislación vigente, en particular la LSP, y por la figura de la economía de opción. Esta posición ha sido la adoptada por diferentes instancias judiciales, entre las cuales la Sección 6ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la AN o los TTSSJ de Murcia y de Asturias, gozando, además, de un muy mayoritario respaldo doctrinal.

- ii) En efecto, no existe motivo alguno que permita avalar la interpretación de la Administración según la cual, en el ámbito de las sociedades profesionales, existe ausencia de medios materiales y humanos suficientes para el desarrollo de una actividad económica, lo que constituye un indicio determinante de simulación en los casos de la interposición de dichas sociedades. Adoptar este posicionamiento supone, por un lado, ignorar que el ejercicio de actividades profesionales no requiere un gran volumen de medios –por lo que el indicio no se interpreta atendiendo a las particularidades de estas actividades–, y, por otro lado, ignorar que uno de los requisitos fundamentales para la aplicación de la simulación es la existencia de ocultación, tal y como ha sido afirmado tradicionalmente por la jurisprudencia y la doctrina. Pues bien, la Administración prescinde de estos dos elementos para tildar sistemáticamente la interposición de sociedades profesionales de supuesto de simulación.

- iii) No obstante, resulta evidente que, como para el caso de otros negocios jurídicos, dicha interposición puede ser utilizada de forma ilícita para obtener beneficios fiscales improcedentes. Sin embargo, este potencial abuso de la lícita interposición de sociedades profesionales no justifica que la Inspección haya optado por calificar sistemáticamente de simuladas las relaciones

jurídicas en las que toman parte dichas sociedades. Para hacer frente al problema de la disminución impropia de la carga tributaria, y, por tanto, de la planificación fiscal ilícita mediante la interposición de sociedades profesionales, el ordenamiento jurídico prevé normas antielusivas y antievasivas especiales que, en virtud de la regla de la relación de género a especie, deben ser aplicadas de manera prioritaria y excluyente, tal y como indican renombrados autores como SOLER ROCH y ALONSO GONZÁLEZ.

- iv) De este modo, en aquellos supuestos en los que no exista ocultación, es decir, en los que la consistencia de la sociedad profesional sea real y plenamente transparente, hemos podido constatar que, como propone FALCÓN Y TELLA, será de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas, que permitirá hacer frente a la reducción de la carga tributaria derivada de una valoración anormal de las retribuciones percibidas por el socio de la parte de la sociedad profesional. Por otro lado, para los casos en los que en efecto exista ocultación, es decir, aquellos casos en los que la entidad interpuesta no tenga una consistencia real, será de aplicación la figura específicamente prevista por la LGT del levantamiento del velo, que permitirá considerar al socio persona física responsable de las obligaciones tributarias y sanciones de la persona jurídica.

- v) No obstante, no puede obviarse que el estado actual de la legislación y la jurisprudencia respecto de la interposición de sociedades profesionales resulta altamente insatisfactorio. Por ello, la finalidad perseguida por este trabajo, a saber, resolver de forma clara y concisa las problemáticas planteadas –lo que necesariamente conduce a encuadrar la actuación de la Administración Tributaria en este ámbito– no ha podido ser totalmente lograda desde la perspectiva del derecho positivo debido a las divergentes soluciones propuestas por la jurisprudencia, teniendo en cuenta que el Tribunal Supremo, pese haber tenido la ocasión, no ha dictado una línea jurisprudencial única. Sin embargo, el estudio doctrinal ha permitido establecer líneas de interpretación en base a las cuales puede abordarse la cuestión de la

interposición de las sociedades profesionales de una forma conforme a las normas y principios que configuran el ordenamiento jurídico en vigor.

- vi) En consecuencia, nos encontramos ante una cuestión abierta que no ha sido por el momento abordada de manera unitaria por los tribunales. Por consiguiente, existe un riesgo incuestionable de vulneración del principio de seguridad jurídica, elemento rector de nuestro ordenamiento jurídico, sobre todo si se tiene en cuenta que, en función de la calificación escogida, las consecuencias son muy diversas, pudiendo llegarse a la imposición de sanciones y a la comisión de infracciones penales. Por ello, cabe esperar que en el futuro la jurisprudencia –y en especial, el Tribunal Supremo– acabe afrontando la situación para establecer una doctrina única que sea conforme con los principios de legalidad y seguridad. Asimismo, esta solución deberá tener en cuenta los elementos característicos de la economía de opción, el fraude de ley y la simulación para no deformar sus contornos, así como la particularidad de las actividades profesionales en relación con los medios necesarios para su ejercicio.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2006). Planificación fiscal y economía de opción. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 6/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2016). *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

ARANA LANDÍN, S. (2006). ¿Negocio indirecto o economía de opción? *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 117/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. (2006). El fraude de ley en Derecho tributario. *Revista Quincena Fiscal* n° 7/2006. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

CAZORLA PRIETO, L. (2015). La aplicación e interpretación de la norma jurídico-financiera. Incluido en L. CAZORLA PRIETO. *Derecho financiero y tributario*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A. (2002). Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 551. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

DE LA HUCHA CELADOR, F., LÓPEZ LÓPEZ, H., MARTÍNEZ CABALLERO, R. y IBÁÑEZ GARCÍA, R. (2015). Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Incluido en F. DE LA HUCHA CELADOR, H. LÓPEZ LÓPEZ, R. MARTÍNEZ CABALLERO y R. IBÁÑEZ GARCÍA. *Practicum fiscal 2015*. Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.

FALCÓN Y TELLA, R. (1995). El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los

supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *Revista Quincena Fiscal n° 17/1995*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

FALCÓN Y TELLA, R. (1995). El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura. *Revista Quincena Fiscal n° 18/1995*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

FALCÓN Y TELLA, R. (2005). El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norm” y delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005. *Revista Quincena Fiscal n° 12/2005*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

FALCÓN Y TELLA, R. (2009). Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas. *Revista Quincena Fiscal n° 18/2009*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

FALCÓN Y TELLA, R. (2011). Economía de opción, fraude de ley y simulación. *Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 833/2011*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Revista Quincena Fiscal núm. 8/2001*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. (2015). *Curso de Derecho financiero y tributario*. 26ª edición. Madrid: Editorial Tecnos, SA.

MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.) et al. (2014). *Derecho financiero y tributario. Parte General. Lecciones adaptadas al EEES*. 4ª edición. Madrid: Editorial Tecnos, SA.

MURPHY, L. y NAGEL, T. (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford: Oxford University Press.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2016). La problemática tributaria de las sociedades profesionales. *Revista Quincena Fiscal n° 6/2016*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente. *Revista Quincena Fiscal n° 8/2017*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2006). La interpretación de las normas tributarias y el concepto de fraude a la ley tributaria. Incluido en V. RUIZ ALMENDRAL. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. Los problemas de aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario* (pp. 23-77). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.

RUIZ HIDALGO, C. (2011). La responsabilidad por levantamiento del velo como una cláusula antielusiva. *Revista Quincena Fiscal n° 3/2011*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2008). *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, SA.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2010). Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos. *Revista Quincena Fiscal n° 10/2010*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017). El riesgo de abuso normativo en le Unión Europea. Análisis de la Resolución 2012/772 y de la Directiva 2016/1164. *Revista Quincena Fiscal n° 12/2017*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.

SOLER ROCH, M.T. (2011). Las normas antiabuso generales y especiales. Incluido en C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Coord.). *Documentos. VII jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio* (pp. 177-190). Doc. nº 12/2011. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.

