



NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES POR PERSONAS FÍSICAS

I.- INTRODUCCION.

La Administración tributaria, a través de sus sucesivos Planes Anuales de Control Tributario¹, ha puesto tradicionalmente un especial interés en controlar los riesgos fiscales relacionados con la interposición de sociedades en el proceso de facturación o canalización de rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de una actividad profesional, así como los riesgos derivados de ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal a través de estructuras societarias.

La experiencia en este tipo de control, sustentada en la doctrina administrativa y en los numerosos pronunciamientos de los tribunales al respecto, ha permitido establecer una serie de criterios generales que están siendo aplicados por la Administración tributaria para afrontar la comprobación de los riesgos fiscales mencionados.

La presente Nota tiene como principal cometido poner a disposición de los contribuyentes y asesores las pautas necesarias para facilitar, en garantía de los principios de transparencia y seguridad jurídica, el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, lo que sin duda servirá para reducir la litigiosidad, y advertir de aquellas conductas que la Administración tributaria considera contrarias al ordenamiento jurídico y, por tanto, susceptibles de regularización.

No se trata de impedir la posibilidad de que un contribuyente pueda realizar una actividad profesional por medio de una sociedad, lo cual se enmarca, *a priori*, en el derecho que asiste a cualquier profesional a elegir libremente la forma en que quiere desarrollar su profesión. Pero eso no significa que la Administración tributaria deba aceptar automáticamente la validez jurídica de todo tipo de operaciones de prestación de servicios realizadas por una persona física a través de una sociedad profesional, ni asumir necesariamente que en toda operación realizada a través de una sociedad profesional ha de admitirse que la intervención de la sociedad es real, ni tampoco admitir la valoración de las prestaciones cuando estas no respondan a un verdadero valor de mercado.

¹https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/Planificacion.shtml



Ahora bien, una vez elegida la forma en que se va a desarrollar dicha actividad, lo que en ningún caso es susceptible de elección es el modo en que deben tributar las rentas que se obtengan a consecuencia de aquella, pues, como no puede ser de otra manera, esta va a estar condicionada irremediabilmente por la verdadera naturaleza de la actividad realizada.

Lo mismo puede afirmarse de los riesgos asociados al remansamiento de rentas en estructuras societarias cuando se traduce en la atención de las necesidades del socio por parte de la sociedad.

II.- RIESGOS ASOCIADOS A LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES EN EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES

Dentro de las diferentes opciones que la ley prevé para la prestación de servicios profesionales, la persona física puede hacerlo bien en su propio nombre, como tal persona física, bien mediante la constitución de una sociedad profesional a la que prestará sus servicios. Ambas formas de organizar la prestación de servicios profesionales son *a priori* legales, sin perjuicio de que las rentas que se obtengan por los contribuyentes deberán someterse a tributación atendiendo a la opción escogida en cada caso, puesto que las consecuencias fiscales de una u otra son diferentes.

Pero el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios, de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad (elusión de la práctica de retenciones, aplicación del tipo del Impuesto sobre Sociedades en lugar del IRPF, remansamiento de rentas, etc.). En palabras del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012), sentencia confirmada por STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015): *“Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional”*.

Por ello, en el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones cobra especial importancia el examen de las circunstancias concretas de cada expediente con el objeto de poder determinar:



- Si los medios materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios (o realizan las operaciones objeto de comprobación) son de titularidad de la persona física o de la persona jurídica.
- En caso de que tanto la persona física como la jurídica tengan medios materiales y humanos mediante los que poder prestar los servicios (o realizar operaciones), si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real.

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

En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta dada por la Administración tributaria ha consistido en ocasiones en la regularización acudiendo a la figura de la *simulación* definida en el artículo 16 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin embargo, en el caso de que efectivamente se concluya que la entidad dispone de medios personales y materiales adecuados y que ha intervenido realmente en la operación de prestación de servicios, el análisis de la correcta tributación de este tipo de operaciones debe ir dirigido a determinar si dichas prestaciones se encuentran correctamente valoradas conforme a lo previsto en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS). Cuando la Administración tributaria detecte la incorrecta valoración, la reacción consistirá en la regularización y, en su caso, sanción de aquellos supuestos en los que exista una ilícita reducción de la carga fiscal en alguna de las partes vinculadas derivada de una incorrecta valoración de las operaciones.

III.- RIESGOS ASOCIADOS AL REMANSAMIENTO DE RENTAS EN ESTRUCTURAS SOCIETARIAS

En otras ocasiones los contribuyentes tratan de localizar una parte relevante de su patrimonio en sociedades de su titularidad. La tenencia por parte del socio de bienes o derechos a través de una sociedad no es *a priori* una cuestión que de por sí sea susceptible de regularización, siempre que la titularidad y el uso



de dicho patrimonio se encuentre amparado en su correspondiente título jurídico y se haya tributado conforme a la verdadera naturaleza de dichas operaciones. No obstante, la experiencia ha permitido perfilar un conjunto de riesgos asociados al remansamiento de rentas en estructuras societarias que en ocasiones se manifiesta en una cierta confusión entre el patrimonio del socio y de la sociedad.

La atención de las necesidades del socio por parte de la sociedad suele abarcar tanto la puesta a disposición de aquel de diversos bienes, entre los que es frecuente encontrar la vivienda (vivienda habitual y viviendas secundarias) y los medios de transporte (coches, yates, aeronaves, etc.), sin estar amparada en ningún contrato de arrendamiento o cesión de uso; como la satisfacción de determinados gastos entre los que se encontrarían los asociados a dichos bienes (mantenimiento y reparaciones) y otros gastos personales del socio (viajes de vacaciones, artículos de lujo, retribuciones del personal doméstico, manutención, etc.).

En ambos supuestos nos encontramos con conductas contrarias a la norma que se deben evitar y que, normalmente, se concretan en no registrar ningún tipo de renta en sede de la persona física (aunque el coste de aspectos privados de su vida es asumido por la sociedad). Por su parte, en la sociedad el único registro respecto de estas partidas suele ser la deducción del gasto y, en su caso, la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que, de haber tenido directamente como destinatarios a un particular fuera de una actividad económica, nunca habrían podido deducirse.

En otras ocasiones la utilización por el socio de un bien de la sociedad (generalmente una casa, un vehículo, una embarcación o una aeronave) se ampara jurídicamente en la existencia de un contrato de arrendamiento o cesión de uso. En estos supuestos, a efectos de delimitar las posibles contingencias fiscales, resulta determinante el análisis de los contratos formalizados, para resolver si existiendo un contrato, la valoración de la cesión es correcta conforme al artículo 18 de la LIS.

Especial referencia se debe hacer de conductas más graves que se han detectado en las que se aparentan contratos de arrendamiento entre socio y sociedad, incluso en ocasiones pretendidamente acompañadas de una prestación de servicios propios de la industria hotelera, para intentar amparar la deducción de las cuotas de IVA, lo que ha llevado en determinados casos a considerar la existencia de contratos simulados. O aquellos otros en los que, junto con los riesgos ya apuntados en la primera parte del documento, se trate de compensar en sede de la sociedad interpuesta los ingresos con partidas de



gasto, como los antes mencionados, no afectos en modo alguno al ejercicio de la actividad profesional por parte del obligado tributario y que se corresponden con gastos o inversiones propias de su esfera particular.

En definitiva, todas estas conductas podrían llevar aparejadas contingencias regularizables en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre el Patrimonio.