

## EL FOCO



**ANTONIO F. DELGADO GONZÁLEZ**  
ABOGADO Y DOCTOR EN DERECHO

El autor defiende que Hacienda se equivoca al considerar que existe fraude cuando aquellos contribuyentes que prestan servicios profesionales optan por pagar el impuesto de sociedades

# La tributación de las sociedades instrumentales

La Agencia Tributaria ha emprendido una ofensiva contra el fraude fiscal cometido por artistas, profesionales y otros contribuyentes a través de las que denomina sociedades instrumentales.

¿De qué defraudación tributaria nos habla la Agencia? A partir de una determinada cuantía de renta, los tipos impositivos del IRPF son más elevados que los del impuesto de sociedades.

Por ello, algunos contribuyentes optan por tributar por el segundo impuesto, prestando entonces sus servicios a través de una sociedad cuando esos servicios a terceros se prestan al margen de una relación de empleo.

¿Constituye esto un fraude fiscal como sostiene la Agencia? Antes de nada, debemos de decir, y volveremos sobre ello, que en nuestro ordenamiento jurídico son posibles

## La AEAT ha emprendido una ofensiva contra el fraude fiscal cometido por artistas, profesionales y otros

las sociedades unipersonales. Es decir, las sociedades de un solo socio que es a las que, sobre todo, se refiere la Agencia Tributaria.

Y que también es posible la prestación de servicios a terceros a través de sociedades aunque para ello se requieran títulos, académicos o administrativos, que solo pueden tener personas físicas, como ocurre, en general, en el caso de los servicios profesionales.

Se trata de las llamadas sociedades de intermediación conceptuadas así por la Dirección General de los Registros y del Notariado desde hace tiempo. También son ya posibles las sociedades profesionales acogidas a la ley creada para las mismas.

También debemos añadir que la menor tributación por el impuesto de sociedades puede reducirse o incluso desaparecer después, bien al distribuirse los beneficios o bien por la existencia de operaciones vinculadas entre la sociedad y el socio, al usar este bienes de la sociedad de manera gratuita. Se trata de operaciones vinculadas que se han de valorar a precio de mercado, aunque no se haya establecido precio por ellas, y que harán así aparecer en la sociedad rentas fiscales por las que habrá de tributar, sin que haya un gasto correlativo en el socio que este se pueda deducir.



Debemos decir, por último, que el fraude -de haberlo- habrá de cuantificarse en la diferencia entre lo tributado por la sociedad y lo tributado por el socio en sus respectivos impuestos sobre la renta, aunque ello no lo tenga en cuenta, como veremos, el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Pero el fraude -de haberlo-, ¿se realiza por el mero uso de la sociedad como parece sostener la Agencia? Entendemos que ello no es así. Si, como hemos dicho, la sociedad es lícita en nuestro ordenamiento jurídico, difícilmente puede constituir un fraude fiscal su constitución y su uso.

El fraude -de haberlo- no está en su constitución, sino en la no aplicación o en la aplicación incorrecta de las normas relativas a las operaciones vinculadas en la valoración de las operaciones entre el socio o socios y la sociedad, por parte de unos y otros.

Los servicios prestados por el socio a la sociedad, en efecto, son operaciones vinculadas y estas tienen una regulación específica en nuestro ordenamiento tributario.

Conforme a ella, el socio y la sociedad deben valorar sus operaciones a valor de mercado y, en particular, en el caso de sociedades que prestan servicios profesionales (sean sociedades profesionales o no), pueden optar por aplicar una regla específica de valoración distribuyendo el beneficio global obtenido entre el socio o socios y la sociedad, correspondiendo a los primeros un 75% y a los segundos, un 25%

de aquel, todo ello bajo determinadas condiciones. En particu-

lar, que la sociedad cuente con medios personales y materiales adecuados para el desarrollo de la actividad.

Si la valoración de la operación no se ajusta a valor de mercado o, desde luego, si no se realiza valoración alguna, se habrá tributado menos por la renta obtenida, considerando de manera conjunta a la sociedad y al socio o a los socios.

Es en este punto y al hilo de lo dicho donde también se ha de matizar el concepto de defraudación sostenido por la Agencia Tributaria.

Si defraudación es cualquier menor ingreso tributario es evidente que todo menor ingreso es defraudación. Pero si para que haya defraudación no basta con un menor ingreso sino que también es necesario algo más, parece que el dolo si nos atenemos al concepto de defraudación contenido en la tipificación del delito de defraudación tributaria, no todo menor ingreso derivado de la utilización de estas sociedades instrumentales puede considerarse una defraudación, debiéndose distinguir entre aquellos casos en los que no se ha realizado valoración alguna de aquellos otros en los que haya una discrepancia en la valoración entre los contribuyentes y la Agencia Tributaria.

Estos últimos casos, en los que ni siquiera cabe apreciar infracción tributaria por mera negligencia, no pueden identificarse con defraudación confor-

me al concepto acogido en nuestro ordenamiento jurídico al que nos acabamos de referir.

Tampoco debe entenderse, por lo mismo, que hay defraudación cuando lo discutido sea la aplicación o no de la regla especial de valoración de las sociedades profesionales; porque se discute si concurren o no los medios materiales y personales adecuados para prestar el servicio la sociedad, que es la condición básica exigida para su aplicación, como hemos dicho, al tratarse de un concepto jurídico indeterminado que como tal no permite la certeza en el grado que exige la apreciación de la comisión de cualquier infracción tributaria.

Algunos de nuestros tribunales de justicia, también a veces la propia Agencia Tributaria y los tribunales económico-administrativos, han considerado que las sociedades de las que hablamos son simuladas.

A nuestro juicio, esta calificación no es ajustada a derecho, en modo alguno, porque, como hemos razonado,

## El perjuicio económico para la Hacienda pública solo puede venir constituido por la diferencia de tributación

estas sociedades son lícitas en nuestro ordenamiento. Y, desde luego, no hay ocultación alguna, como exige la simulación.

Recientemente, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha abandonado la simulación y ha aplicado acertadamente las reglas de las operaciones vinculadas. Pero lo que no es acertado, como sostiene dicho tribunal, es que se prescinda, a la hora de practicar la liquidación al socio (persona física), teniendo en cuenta el valor de mercado del servicio prestado por el mismo a la sociedad, de lo tributado ya por la misma. Tanto a la hora de liquidar como de sancionar.

La aplicación de las reglas de las operaciones vinculadas no debe suponer la tributación de una renta inexistente, sino una redistribución de la tributación de esa renta entre las distintas personas vinculadas.

En cuanto a las sanciones, es evidente que el perjuicio económico para la Hacienda pública solo puede venir constituido por la diferencia de tributación que se haya producido, considerando lo que haya tributado el socio y la sociedad en su conjunto. Y ello, desde luego, solo en el caso de que se pueda apreciar la comisión de una infracción tributaria conforme a los criterios que antes hemos expuesto.

“ Aquellos casos en los que ni siquiera cabe apreciar infracción tributaria por mera negligencia no pueden identificarse con defraudación ”