

Interposición de una sociedad en el desarrollo de una actividad profesional.

Possible concurrencia de simulación.

Fecha: 5 diciembre de 2017

Arts. 7.2, 12.2 y 16 L.G.T. (L58/2003)

Nº Consulta: V3158-17

La consultante se plantea llevar a cabo la prestación de servicios profesionales de abogacía para lo cual constituiría una sociedad profesional en la cual tendría la condición de socia única y administradora única.

- Conocer el criterio de este Centro Directivo con respecto a la situación de hecho descrita de esta consulta sobre la constitución de sociedad profesional interpuesta entre la consultante persona física dedicada a la prestación de servicios profesionales y los clientes, en particular, si la estructura jurídica anterior es entendida por este Centro Directivo como válida dentro del funcionamiento de los principios de economía de opción toda vez que se está utilizando un mecanismo permitido por el ordenamiento jurídico.

- En caso de que se entienda que no existe simulación tributaria en los términos del artículo 16 de la LGT en la estructura descrita, ¿cómo entrarían en juego las reglas de las operaciones vinculadas para las prestaciones de servicios entre socios y sociedades profesionales en relación con los límites cuantitativos y cualitativos previstos en la norma?

CONTESTACION

El artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, regula la simulación en los siguientes términos:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. 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.”

Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 16 de la LGT anteriormente transcrita, no compete a este Centro Directivo determinar si el negocio jurídico descrito por la consultante puede ser calificado dentro de la figura de la simulación, ya que dicha declaración corresponde a la propia Administración tributaria.

No obstante lo anterior, es necesario señalar que el artículo 12.2 de la LGT dispone que:

“En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

Señalando asimismo el artículo 7.2 de la LGT lo siguiente:

“Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”

A la vista de lo anterior, para definir el concepto de simulación hay que acudir al Derecho común que lo subsume en las figuras de los contratos celebrados sin causa o con expresión de causa falsa como pone de manifiesto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de marzo de 2010 que señala en su fundamento de derecho quinto que:

« (...) El Tribunal Supremo (TS), en Sentencia de 4 de julio de 1998, manifiesta que "La correcta calificación de un contrato ha de hacerse no en razón del resultado que, por unas u otras circunstancias, haya llegado a producirse, sino en función del verdadero fin jurídico (actual o potencial) que los contratantes pretendían alcanzar con el mismo o, lo que es igual, de la verdadera intención que los contratantes tuvieron al celebrarlo".

Los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los cuales existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de esta contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario. Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del TS, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. La cuestión está subsumida en el tratamiento de la causa y, en particular, en los artículos 1.275 y 1.276 del Código Civil, relativos a los contratos sin causa o celebrados con expresión de causa falsa.

En la simulación, el negocio aparente no puede desplegar sus efectos, aunque sí puede producirlos el negocio encubierto o disimulado, si lo hay y reúne todos los requisitos materiales y formales para su validez. Que habida cuenta de que la simulación constituye la confección artificiosa de una apariencia destinada a velar la realidad que la contradice, es obvio que la prueba de la simulación encierra una gran dificultad, pues en el negocio simulado suelen concurrir todos los requisitos externos que constituyen la apariencia jurídica y, por tanto, la prueba ha de basarse en presunciones que fundamenten la convicción de la existencia del negocio simulado.

La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la Ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir.

Tal y como ha manifestado el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de junio de 2006, el problema que se plantea cuando nos encontramos ante un supuesto de simulación es que "rara vez se presentan pruebas directas, por lo que ha de hacerse uso de las presunciones, a fin de alcanzar la certeza de la existencia o no, veracidad o no y de la licitud o ilicitud de la causa en los negocios jurídicos de referencia"..... "Como señala la STS de 13 de octubre de 1987 son grandes las dificultades que encierra la prueba de la simulación de los contratos por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer todos los vestigios de la simulación y por aparentar que la existencia, veracidad y licitud del contrato como cierto y efectivo

reflejo de la realidad; lo que obliga, en la totalidad de los casos, a apreciar la simulación de la prueba indirecta de las presunciones".

A estos efectos, el artículo 108 de la LGT dispone que:

"Artículo 108. Presunciones en materia tributaria.

1. Las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que una norma con rango de ley expresamente lo prohíba.

2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Conforme a la doctrina de este Tribunal Central consagrada en numerosas resoluciones, tal enlace se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.

b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.

c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.»

Por otro lado, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2008, en su fundamento de derecho quinto señala respecto de la economía de opción que:

"(...)

El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios.

En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado."

En cuanto a la última pregunta planteada por la consultante hay que señalar que las operaciones vinculadas existentes entre dicha sociedad y los socios pueden ser objeto de ajustes por parte de la normativa fiscal.

A este respecto es importante citar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de septiembre de 2014, la cual en su fundamento de derecho sexto señala lo siguiente:

“Por lo que respecta a la valoración de las operaciones realizadas entre D^a. A. y las sociedades Y y X en el periodo 2006, habrá que estar a la aplicación al caso de los artículos 45.2 del RDL 3/2004 (actual artículo 41 de la LIRPF) y 16.7 del RDL 4/2004 (actual artículo 18 de la LIS), que excepciona la general de que sea la Administración la que valore las operaciones vinculadas a valor de mercado, e impone que “en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración” a precios de mercado “cuando impliquen un aumento de .. ingresos” de las personas físicas, si bien, como ya se ha dicho, dichos preceptos establecen al mismo tiempo una presunción para este tipo de operaciones específicas, que excepciona la regla específica, imponiéndose una serie de requisitos para “entender” que “la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado”, (...)”

Asimismo y sin perjuicio de lo anterior, la reciente resolución de este mismo Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de febrero de 2016, señala en su fundamento de derecho cuarto lo siguiente:

“Para la norma fiscal no resulta intrascendente que entre las partes intervenientes en una operación del tráfico económico medien o no relaciones de dependencia o vinculación. La búsqueda de ahorros fiscales ilícitos o de ventajas distorsionadoras de las condiciones que deben presidir un mercado de libre competencia aconseja que, en caso de operaciones entre partes que se consideran vinculadas, se prescinda del valor atribuido por las mismas, ateniéndose al valor señalado por la norma fiscal, que es el precio de mercado que, en circunstancias normales, se acordaría entre partes independientes. Las normas fiscales sobre operaciones vinculadas tratan de evitar que mediante el uso de precios distintos a los normales de mercado se transfieran rentas de una entidad a otra que, por regla general, tienen como resultado práctico minorar o diferir la tributación del Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de Personas Físicas correspondiente a las partes afectadas por la vinculación. En el plano internacional estas normas sobre precios de transferencia son necesarias para evitar que se desplacen recursos fiscales de unos países a otros.”

Por tanto, las relaciones existentes entre sociedad y socio podrían ser objeto de ajuste por parte de la normativa fiscal, al objeto de evitar una minoración o diferimiento en la tributación del Impuesto sobre Sociedades o sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta misma resolución, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el Director del Departamento Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ha fijado en relación a la cuestión planteada el siguiente criterio:

“Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo y del análisis del supuesto de hecho se deriva que la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido (o siendo éste residual) a la labor de la persona física, es acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable”, no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.”