



NOTA Nº 10/09

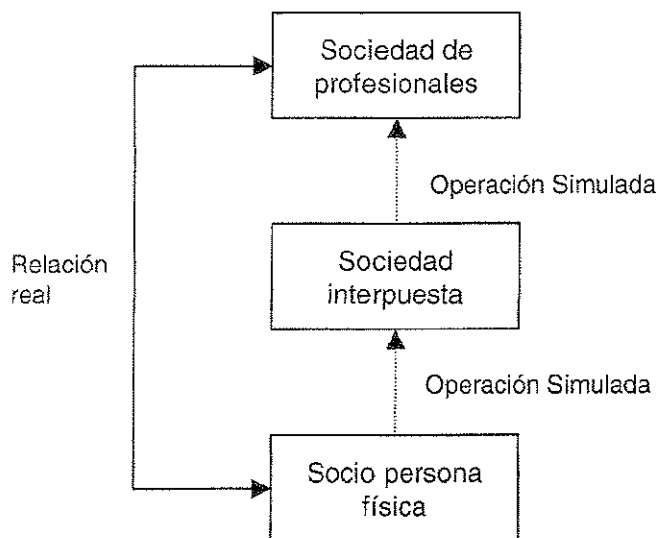
Regularización en vía administrativa de las retenciones en los expedientes de sociedades profesionales en los que median sociedades interpuestas. (Programa 12500)

1. Antecedentes.

El objetivo principal del Programa 12500 es regularizar la **imposición directa** de los socios personas físicas de sociedades de profesionales. A través del citado Programa se pretende regularizar la tributación que a efectos del IRPF soportan las retribuciones que dichos socios perciben por la prestación de sus servicios a la sociedad de profesionales. En este sentido, los obligados tributarios que serán objeto de las actuaciones inspectoras que se inicien en ejecución del Programa 12500 se caracterizan por estar disfrutando de una imposición en el IRPF inferior a la que les corresponde con arreglo a Derecho, y ello mediante la realización de alguna de las siguientes conductas (o ambas a la vez) no amparadas por nuestro ordenamiento tributario:

- a) o bien el socio se deduce en su autoliquidación del IRPF gastos que no son deducibles;
- b) o bien el socio, en vez de facturar directamente a la sociedad profesional por los servicios que presta, interpone una entidad que es la que figura en las facturas como la prestadora de dichos servicios (sociedad interpuesta) la cual, además, procede a deducir gastos que pueden no ser deducibles.

En el caso b), las actuaciones inspectoras tienen por objeto demostrar que el servicio se presta directamente a la sociedad de profesionales por el socio persona física y no por la sociedad interpuesta. Es decir, que los interesados han ocultado a la Administración Tributaria la persona que realmente presta el servicio:



Esta interposición de una entidad entre la sociedad de profesionales y el propio profesional provoca una disminución, ilícita, en la **imposición directa** de este último por las siguientes **causas**:

- **Remansamiento de rentas:** el socio, en lugar de tributar por la percepción directa de los emolumentos (sujetos además a retención) de sus actividades profesionales al tipo marginal que le corresponde del IRPF (normalmente al máximo dado lo elevado de los referidos emolumentos), tributa a través de su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades, obviamente más bajo que el del IRPF. La tributación en el IRPF de la renta percibida de la sociedad de profesionales se conseguirá cuando la sociedad interpuesta reparta los beneficios obtenidos, consiguiendo, entre tanto, el socio persona física diferir su tributación por este impuesto.

- **Splitting:** la sociedad interpuesta puede permitir que la renta obtenida realmente por el socio profesional se reparta entre los diferentes miembros de la unidad familiar (cónyuge e hijos), bien por la prestación de servicios por parte de estos a la sociedad, bien mediante su participación en el capital y posterior distribución de beneficios (solamente en periodos impositivos en los que no resulte de aplicación la Ley 35/2006, pues una vez en vigor esta ley, los citados dividendos se incluyen en la base imponible del ahorro tributando al tipo fijo del 18%).

- **Deducción de gastos:** el obligado tributario suele enjugar en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con gastos incurridos en la adquisición de bienes y servicios de consumo particular.



2. Regularización de retenciones en los supuestos de interposición de sociedades.

El criterio que viene siguiendo la Inspección a la hora de regularizar la situación tributaria de los obligados, que han ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de unos servicios mediante la interposición de una sociedad, consiste en declarar la simulación, en este caso relativa, y exigir el impuesto de acuerdo con los negocios realmente celebrados.

La simulación operada mediante la interposición de sociedades persigue, como decimos, una minoración en la tributación directa de los socios personas físicas, que se concreta en la elusión de la retención y de los tipos marginales de IRPF, superiores al aplicable a una persona jurídica.

Por lo que respecta a los negocios realmente celebrados, esto es, la prestación directa de servicios profesionales por los socios a la sociedad profesional, merecen la consideración de rendimientos de actividad profesional que deberían tributar al tipo marginal correspondiente, estando sujetos tales rendimientos a la obligación de retención.

Hechas estas consideraciones, la presente Nota aborda la regularización en vía administrativa (en aquellos casos en que no quepa la remisión del expediente al Ministerio Fiscal) de la imposición directa, y más concretamente de la retención eludida merced a la simulación subjetiva operada.

3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la obligación de retener.

Hasta fechas recientes el criterio de la Administración Tributaria y de los Tribunales era el de que la obligación de retener era absolutamente autónoma de la obligación principal, una suerte de tributo totalmente independiente del que gravaba al perceptor, en nuestro caso, el IRPF.

Sin embargo dicho criterio, a la luz de las últimas sentencias del Tribunal Supremo, debe replantearse. En dichos pronunciamientos, el Alto Tribunal matiza y cuestiona gravemente la naturaleza o carácter autónomos de la obligación de retener y pone el acento en la preeminencia de la obligación principal (IRPF), cuyo cumplimiento determina la extinción de aquella, sin perjuicio de la procedencia de la exigencia de sanción e intereses de demora.

En este sentido la Sentencia de 27 de febrero de 2007 establece:



"(...) La Administración pudo y debió probar que ese doble pago no se había producido. Pero en lugar de aducir y acreditar tal circunstancia (y dispone de medios para ello) ha preferido en insistir en la naturaleza independiente de la obligación del retenedor, con respecto a la del sujeto pasivo, e hipertrofiar y desnaturalizar la obligación del retenedor.

DÉCIMO

La doctrina sobre la naturaleza de la retención no es uniforme ni unánime: Desde quienes la consideran como una obligación accesoria de otra principal, pasando por obligación dependiente de otra, hasta obligación en garantía del cumplimiento de otra. Parece evidente, que cualquiera que sea la naturaleza, es imposible su permanencia cuando ha sido cumplida la obligación principal, la obligación de la que depende, o, la obligación que garantiza.

Ella, naturalmente, no impide que la Administración pueda exigir del Retenedor los efectos perjudiciales que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado, o haberse practicado mal, la retención (Estamos pensando en los intereses y en las sanciones que el retenedor pueda merecer).

Pero no se pueden, ni deben, confundir los planos en que cada responsabilidad opera, los tiempos en que son exigibles, ni los parámetros que para la exigencia de cada una de ellas han de tomarse en consideración, y que es lo que queriendo o sin querer hacen los actos impugnados".

En similares términos se pronuncia el Alto Tribunal en Sentencia de 5 de marzo de 2008:

"Lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesoria de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.

Así pues, el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención. Si el contribuyente ha pagado la cuota tributaria, no tiene sentido que la Administración despliegue la pretensión de cobro sobre el retenedor, pues ello determinaría un doble cobro de la cuota correspondiente a la retención del contribuyente en su declaración, en primer lugar, y del retenedor después. Dos pretensiones de cobro, pues, dirigidas hacia dos sujetos distintos para exigir la misma cuota. Si los sujetos pasivos han cumplido con la obligación tributaria principal, no tiene sentido exigir el ingreso de la retención de una cuota debidamente ingresada.



Todo ello, naturalmente, no impide que la Administración Tributaria pueda exigir al retenedor los efectos perjudiciales (los intereses y las sanciones que el retenedor pueda merecer) que para ella se hayan producido por el hecho de no haberse practicado la retención o haberse practicado de modo cuantitativamente insuficiente.

Estos problemas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, o sea a los empleados, exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones no la cuota por retención sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida, y los intereses correspondientes sobre las retenciones no practicadas y sobre la cuota diferencial descubierta.

Esta última manifestación se contiene también en otra Sentencia anterior de 13 de noviembre de 1999, y también fue reproducida por Sentencia de 16 de julio de 2008 que añadió:

“No se desconoce la tradicional y fundada tesis de la obligación de retener como de carácter autónomo, haciendo posible con ello la exigencia de su cumplimiento, sin perjuicio de las posibles devoluciones de oficio a que haya lugar.

En este sentido, esta Sala, en la Sentencia de 27 de mayo de 2002 ...

(...)

Ahora bien, sin perjuicio de que ahora se siga el criterio que se ha marcado últimamente en la Sentencia de 5 de marzo de 2008...”

Resulta evidente que el Tribunal Supremo subordina la deuda por el concepto tributario de retención a la deuda principal por IRPF. Hasta el punto de que en Sentencias de 13 de noviembre de 1999, 5 de marzo de 2008 y 16 de julio de 2008, afirma que todos los problemas planteados podrían evitarse regularizando las cuotas impagadas en concepto de IRPF, **en sede del perceptor de las mismas** (al que, evidentemente, no se le descontaría de su tributación un pago a cuenta que el fisco no obtiene de quien incumplió la obligación de retener). Perceptor al que, adicionalmente, cabe exigir intereses de demora y la sanción correspondiente, dado que el Tribunal parte del hecho de que el obligado tributario ocultó sus rentas percibidas ya que no las “*declaró verazmente*”.

No acaba aquí el planteamiento del Alto Tribunal en los pronunciamientos que venimos examinando ya que, con independencia de lo anterior, permite que la Administración tributaria se dirija contra el retenedor para exigirle los efectos



perjudiciales (intereses de demora y sanciones) que la falta de retención haya podido ocasionar.

Concluamos, pues, que una cosa es clara: según las sentencias citadas la obligación de retener ha dejado de ser autónoma, quedando subordinada a *la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza.*

4. La normativa de IRPF.

EL artículo 82 de la Ley 40/1998 del IRPF disponía:

“Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

- a) Retenciones.*
- b) Ingresos a cuenta.*
- c) Pagos fraccionados.*

2. Las entidades y las personas jurídicas incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan.

(...)

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Quando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.”



En idénticos términos se expresaron las leyes posteriores del impuesto, a saber, el artículo 101 del TRLIRPF aprobado por RD legislativo 3/2004 y el artículo 99 de la Ley 35/2006 del IRPF.

De la literalidad del precepto transcrito, y tal y como afirmábamos, del criterio que ha venido sosteniendo tradicionalmente la Administración tributaria se puede deducir la **existencia de dos obligaciones autónomas y distintas**. La primera de ellas incumbe al retenedor, que ha de ingresar la deuda tributaria con independencia de que haya o no detráído su importe del perceptor (art. 82.4).

Por su parte, el perceptor de la renta tiene la posibilidad de descontar la cantidad que debió ser retenida pero, y esto es lo importante, sólo en el caso de que la falta de retención sea por causa imputable al retenedor, pues sólo en este supuesto estará justificado que la Hacienda Pública se dirija contra él.

Establecido lo anterior conviene precisar que la presente Nota versa sobre una evidente conducta defraudatoria consistente en simular la prestación de un servicio por una sociedad interpuesta controlada por el socio de la sociedad profesional con el fin de disminuir de forma artificial e ilícita la carga tributaria.

Participan en esta conducta defraudatoria tanto sociedad profesional como socio, tanto el obligado a retener como el perceptor, **incluso más notoria e importante es la participación de este último, habida cuenta que todo el esquema defraudatorio responde a la finalidad última de eludir la tributación por el IRPF**.

Y es que todo el esquema defraudatorio urdido no responde a otra finalidad que la de evitar la tributación de las rentas profesionales en sede del socio a los tipos marginales máximos de la escala de IRPF a que está sometido.

Por este motivo, siendo la falta de retención imputable no sólo al obligado a retener sino también, y de forma cualificada, al socio o perceptor, no ha lugar ni procede descontar de su cuota de IRPF la cantidad que debió serle retenida, y que en gran medida por su dolosa conducta, tampoco fue declarada ni ingresada por quien le abonó sus rentas y coadyuvó a su ilícito.

Que la falta de retención es imputable de forma cualificada al socio profesional no puede cuestionarse, por cuanto que la simulación subjetiva es articulada a través de una sociedad totalmente controlada por dicho socio.

Por todo ello, se deduce de la LIRPF que coexisten dos obligaciones distintas, la del retenedor y la del perceptor, este último que no puede descontar la cuota de retención. **En la medida en que existen dos obligaciones, su incumplimiento**



determinará como es lógico dos sanciones. Ahora bien, no obsta a lo anterior el que a la hora de exigir las deudas tributarias, sólo se exija una de ellas, con el fin de evitar duplicidades o doble imposición, vedada por el Tribunal Supremo en las Sentencias comentadas, pero en el bien entendido de que queda siempre a salvo la sanción.

La pregunta ahora es a quién debe exigirse en estos supuestos la cuota tributaria, ¿al obligado a retener o al perceptor? Atendido el debilitamiento de la obligación de retener en favor de la obligación principal (*obligación de la que depende u obligación que garantiza*) parece aconsejable, en casos como el que nos ocupa, la exigencia de la deuda en sede del perceptor.

Este proceder es coherente con la LIRPF que sólo permite descontar la deuda tributaria en el caso de que la falta de retención se deba al retenedor, de lo que cabe deducir, a sensu contrario, que en caso de deberse a ambos (e incluso en mayor medida al perceptor, propietario o controlador de la interpuesta y auténtico beneficiado del artificio) no cabe descontar cantidad alguna.

Y es que el artificio creado tiene por objeto defraudar la obligación principal, es un mecanismo ideado para eludir la tributación de los socios, lo cual justifica la exigencia a los mismos de las cuotas y de sus correspondientes sanciones. Pero no hay que olvidar que también el obligado a retener participa del artificio, incumpliendo obligaciones impuestas legalmente y ocasionando un retraso en el cobro de la deuda para la Administración, que justifica también por ello las correspondiente sanción e intereses de demora. Piénsese que de haber cumplido el retenedor, las deudas se habrían ido ingresando trimestralmente y a más tardar el 20 de enero del año siguiente al considerado, mientras que por su incumplimiento se posterga el ingreso a, en el mejor de los casos, el 30 de junio, con la presentación por el retenido de su autoliquidación por su obligación principal.

Por ello abogamos por la exigencia de cuotas en sede del perceptor, exigencia que da cumplimiento a la obligación principal y que como prescriben las Sentencias del Tribunal Supremo, veda la exigencia de la cuota por retenciones al retenedor sin perjuicio de la procedencia de intereses de demora y de sanciones. En resumen, exigencia de una sola cuota en el perceptor, pero existencia de dos sanciones, una en el perceptor, que no declara verazmente sus rentas y otra en el obligado a retener, tal y como se deriva de las Sentencias del Alto Tribunal.

Nótese además que esta forma de proceder es la sugerida por el Tribunal Supremo. Véase que cuando el Alto Tribunal se pronuncia sobre un supuesto en que la deuda no ha sido cumplida (STS de 5 de marzo de 2008 que versaba sobre indemnizaciones consideradas exentas) prevé que se exija la deuda en sede del obligado principal, el retenido, que no declaró verazmente sus obligaciones tributarias (por lo que cabe imponer sanción por ello). Y al tiempo,



permite la imposición de sanción al retenedor, al que no cabe exigir cuota por ser ésta exigible en el retenido.

Y el criterio de esta Sentencia de 5 de marzo de 2008 no es algo aislado sino que por el contrario ya se había apuntado en la Sentencia de 13 de noviembre de 1999. Como colofón, la Sentencia de 16 de julio de 2008, lejos de matizar este pronunciamiento, lo reitera e incluso señala que sin desconocer la tradicional tesis de la naturaleza autónoma de la obligación de retener, ha de seguirse ahora el criterio de la Sentencia de 5 de marzo de 2008.

Por todo ello, y para los específicos casos en que media connivencia entre retenedor y retenido, que **articulados como unidad decisoria y bajo una única voluntad negocial**, buscan defraudar la obligación principal, cabe dirigirse directamente contra el perceptor, exigiéndole la cuota correspondiente junto con sus intereses de demora y la sanción pertinente. Y al mismo tiempo, en cuanto obligación tributaria distinta, también incumplida, cabrá exigir intereses y sanción al obligado a retener por los perjuicios causados por su incumplimiento, si bien no cabrá exigirle cuota para evitar el doble pago prohibido por el Alto Tribunal.

Sirva el siguiente ejemplo para ilustrar lo anterior. La sociedad profesional satisface 100 u.m. a la sociedad interpuesta. El tipo de retención es del 15% y la cuota íntegra en el IRPF del socio asciende a 43 u.m.

Los argumentos de la presente Nota se traducen en:

- Perceptor de la renta:
 - o Cuota: 43 u.m. (no se descuenta la retención que debió ser practicada).
 - o Intereses de demora desde fin período voluntario IRPF hasta fecha de liquidación.
 - o Base de Sanción: 43 u.m.

- Pagador de la renta:
 - o Cuota por retenciones: 0 u.m. (la exigencia de cuota daría lugar a un doble pago vedado por el Tribunal Supremo).
 - o Intereses de demora desde fin de período voluntario de la obligación por retenciones hasta inicio período voluntario de IRPF del perceptor.
 - o Base de sanción: 15 u.m. (según se deduce de las SSTS citadas).

Lo anterior no contraría los criterios de la anterior nota de la SGOLAJ con título "*Estado actual de la obligación tributaria de retener tras la jurisprudencia sentada por las Sentencias de 27 de febrero de 2007 y de 5 de marzo de 2008*" remitida en el correo DIRI-ID 10/08 Notas Retenciones, de fecha 29 de octubre de 2008,

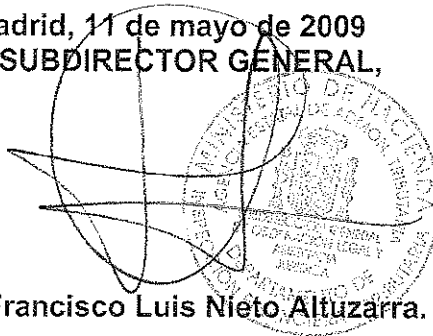


pues el caso que aquí se informa versa sobre un específico supuesto de connivencia entre el obligado a retener y el perceptor, con una finalidad acreditada de defraudar la obligación principal y además con una participación del perceptor en el ilícito sumamente cualificada como lo demuestra el hecho de ser de su propiedad o estar bajo su total control la sociedad interpuesta.

Conclusiones.

- **La presente Nota aborda la regularización en vía administrativa de un específico caso de connivencia y unidad de decisión** entre el obligado a retener y el perceptor, que interponen una sociedad, mediante una simulación subjetiva, para defraudar importantes cantidades a la Hacienda Pública.
- Dado el debilitamiento de la naturaleza autónoma de la obligación de retener a favor de la obligación principal, cabe en estos casos, encaminados a defraudar la obligación principal, exigir la cuota debida del perceptor, sin descontar la retención que debió ser practicada, lo cual no obsta a la imposición de sanciones también en sede del retenedor.
- Precisamente este es el criterio contenido en la Sentencia de 5 de marzo de 2008 del Alto Tribunal que se declara vigente en la Sentencia de 16 de julio del mismo año.

Madrid, 11 de mayo de 2009
EL SUBDIRECTOR GENERAL,



Fdo.: Francisco Luis Nieto Altuzarra.



NOTA Nº 9/09

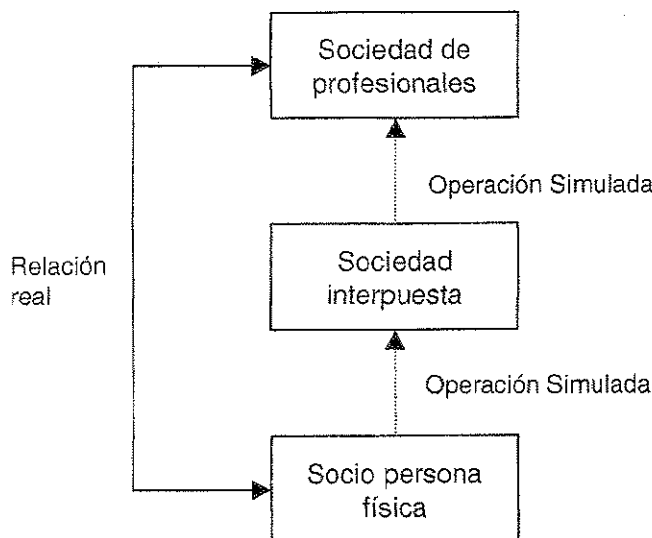
NOTA SOBRE LAS POSIBLES REGULARIZACIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DERIVADAS DEL PROGRAMA 12500, "SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES"

I. ANTECEDENTES

El objetivo principal del Programa 12500 es regularizar la **imposición directa** de los socios personas físicas de sociedades de profesionales. A través del citado Programa se pretende regularizar la tributación que a efectos del IRPF soportan las retribuciones que dichos socios perciben por la prestación de sus servicios a la sociedad de profesionales. En este sentido, los obligados tributarios que serán objeto de las actuaciones inspectoras que se inicien en ejecución del Programa 12500 se caracterizan por estar disfrutando de una imposición en el IRPF inferior a la que les corresponde con arreglo a Derecho, y ello mediante la realización de alguna de las siguientes conductas (o ambas a la vez) no amparadas por nuestro ordenamiento tributario:

- a) o bien el socio se deduce en su autoliquidación del IRPF gastos que no son deducibles;
- b) o bien el socio, en vez de facturar directamente a la sociedad profesional por los servicios que presta, interpone una entidad que es la que figura en las facturas como la prestadora de los dichos servicios (sociedad interpuesta) la cual, además, procede a deducir gastos que pueden no ser deducibles.

En el caso b), las actuaciones inspectoras tienen por objeto demostrar que el servicio se presta directamente a la sociedad de profesionales por el socio persona física y no por la sociedad interpuesta. Es decir, que los interesados han ocultado a la Administración Tributaria la persona que realmente presta el servicio:



Esta interposición de una entidad entre la sociedad de profesionales y el propio profesional provoca una disminución, ilícita, en la **imposición directa** de este último por las siguientes **causas**:

- **Remansamiento de rentas:** el socio, en lugar de tributar por la percepción directa de los emolumentos de sus actividades profesionales al tipo marginal que le corresponde del IRPF (normalmente al máximo dado lo elevado de los referidos emolumentos), tributa a través de su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades, obviamente más bajo que el del IRPF. La tributación en el IRPF de la renta percibida de la sociedad de profesionales se conseguirá cuando la sociedad interpuesta reparta los beneficios obtenidos, consiguiendo, entre tanto, el socio persona física diferir su tributación por este impuesto.

- **Splitting:** la sociedad interpuesta puede permitir que la renta obtenida realmente por el socio profesional se reparta entre los diferentes miembros de la unidad familiar (cónyuge e hijos), bien por la prestación de servicios por parte de estos a la sociedad, bien mediante su participación en el capital y posterior distribución de beneficios (solamente en periodos impositivos en los que no resulte de aplicación la Ley 35/2006, pues una vez en vigor esta ley, los citados dividendos se incluyen en la base imponible del ahorro tributando al tipo fijo del 18%).

- **Deducción de gastos:** el obligado tributario suele enjugar en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con gastos incurridos en la adquisición de bienes y servicios de consumo particular.



II. REGULARIZACIÓN DEL IVA EN LOS SUPUESTOS DE INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES

El criterio que viene siguiendo la Inspección a la hora de regularizar la situación tributaria de los obligados han ocultado a la Administración Tributaria el verdadero prestador de unos servicios mediante la interposición de una sociedad, consiste en declarar la **simulación**, en este caso **relativa**, y exigir el impuesto de acuerdo con los negocios realmente celebrados.

Por tanto, la aplicación del citado criterio en los procedimientos inspectores que se inicien al amparo del Programa 12500 implica:

A) Sociedad de profesionales:

1º La Inspección debe negar el derecho a la deducción del IVA no repercutido con arreglo a Derecho por la sociedad interpuesta a la sociedad de profesionales, pues quien efectivamente prestó el servicio fue el socio profesional y no aquélla.

Dos son los preceptos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que infringe la citada práctica:

- Artículo 94 tres LIVA:

“En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho”.

- Artículo 97 uno LIVA:

“Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente (...).”

2º Dado que la sociedad de profesionales habrá soportado una repercusión improcedente, tendrá derecho, en caso de que se cumplan todos los requisitos exigidos por la legislación vigente, a que se le reconozca el derecho a la devolución del correspondiente ingreso indebido, de acuerdo con los artículos 14



y 15 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

De acuerdo con en el artículo 14 dos c) del Reglamento de Revisión, únicamente procederá la devolución a favor de la sociedad de profesionales cuando concurren los siguientes requisitos:

1º Que la repercusión se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo.

2º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En el caso del IVA, el Reglamento entiende que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando la sociedad interpuesta las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

3º Que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración Tributaria a la sociedad de profesionales o a un tercero.

4º Que la sociedad de profesionales no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

Por último, el reconocimiento, en su caso, del derecho a la devolución se llevará a cabo en el procedimiento inspector seguido con la sociedad interpuesta en los términos que se exponen a continuación.

B) Sociedad interpuesta:

La Inspección negará el derecho a la deducción del IVA soportado por la sociedad interpuesta como consecuencia de la adquisición e importación de bienes y servicios de consumo particular.

Por otro lado, la indebida repercusión del impuesto efectuada por la sociedad interpuesta dará lugar al **reconocimiento** del derecho a obtener la **devolución de un ingreso indebido** a favor de la sociedad de profesionales (obligado a soportar la repercusión), siempre que se cumplan los requisitos mencionados más atrás.

El **reconocimiento** del citado derecho se efectuará en la liquidación a practicar por la Inspección a la propia sociedad interpuesta, para lo cual se procederá de la siguiente manera:

1º En los fundamentos de derecho del acto de liquidación se explicará cómo la simulación urdida por los interesados ha dado lugar a la repercusión



indebida de unas cuotas de IVA por la sociedad interpuesta a la sociedad de profesionales.

2º Dentro de la liquidación se expresarán los efectos que dicha simulación tiene para la sociedad interpuesta (quien repercutió el impuesto indebidamente) y los que derivan para la sociedad de profesionales (quien soportó dicha repercusión).

Estos efectos son las cantidades a ingresar y a devolver derivadas de la regularización administrativa:

- Sociedad interpuesta: cuantía a ingresar derivada de la indebida deducción de cuotas no deducibles.
- Sociedad de profesionales: cuantía a devolver derivada de la indebida repercusión del impuesto por parte de aquella. Los **intereses de demora** se calcularán desde la fecha en la que se presentó la autoliquidación en la que se consignaron las cuotas indebidamente repercutidas hasta la fecha de la liquidación.

3º En la liquidación que se practique no se minorará el IVA devengado, declarado por la sociedad interpuesta en su autoliquidación, correspondiente a las cuotas cuya repercusión se considera indebida, pues ello determinaría que obtuviera su devolución una persona que no es la legitimada para ello, de acuerdo con lo señalado en el artículo 14.4 del Reglamento de Revisión.

4º La eficacia de la devolución, esto es, su ejecución, estará condicionada a que ganen firmeza los siguientes actos administrativos (ambos):

- la liquidación practicada a la sociedad de profesionales, en la que se regulariza la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas por la sociedad interpuesta; y
- la liquidación practicada a la propia sociedad interpuesta en la que se regulariza la indebida repercusión del impuesto.

Estas dos condiciones a que se supedita la devolución del ingreso indebido resultan de la aplicación analógica al procedimiento inspector de los principios recogidos, respectivamente, en los artículos 129 dos párrafo segundo y 129 cuatro letra f), ambos del RGAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

5º De acuerdo con el artículo 129.4.f) del RGAT, si la resolución que declare que la repercusión efectuada fue indebida y, consecuentemente, reconozca la devolución (en nuestro caso, a favor de la sociedad de



profesionales), fuera recurrida por el obligado tributario que realizó la repercusión (la sociedad interpuesta), dicha resolución no será ejecutiva en tanto no sea firme.

Por ello, no podrá hacerse efectiva la devolución hasta que la liquidación practicada a la sociedad interpuesta no adquiera firmeza, dejándose así constancia en la propia liquidación.

6° Según el artículo 129 dos párrafo segundo del RGAT, mientras la liquidación practicada al obligado a soportar la repercusión (en nuestro caso, la sociedad de profesionales), en la que se le negaba la deducción del IVA indebidamente repercutido por la sociedad interpuesta, no adquiera firmeza, tampoco podrá ejecutarse la devolución del ingreso indebido reconocido en la liquidación practicada a la sociedad interpuesta.

Es decir, si la sociedad de profesionales impugna su propia regularización, en la liquidación a practicar en el procedimiento inspector de la sociedad interpuesta deberá declararse que **procede** la devolución del IVA indebidamente repercutido por ésta a aquélla, pero la eficacia de tal declaración quedará demorada hasta aquella regularización sea firme.

7° La liquidación practicada en el procedimiento seguido con la **sociedad interpuesta** tendrá **carácter provisional**, ya que la devolución que la misma reconoce depende de que adquiera firmeza la liquidación donde se regulariza la obligación tributaria de la propia sociedad de profesionales (todo ello de acuerdo con los artículos 101.4 a) de la LGT y 190 dos del RGAT).

8° Dado que la liquidación practicada a la sociedad interpuesta contendrá un pronunciamiento sobre el derecho a la devolución de la sociedad de profesionales, tal declaración deberá ser comunicada a la propia sociedad de profesionales.

Dicha comunicación deberá respetar el **carácter reservado** de los datos obtenidos por la Administración en el ejercicio de sus funciones establecido en el artículo 95 LGT. Por esta razón, la comunicación que se remita a la sociedad de profesionales no contendrá la parte de la liquidación girada a la sociedad interpuesta en la que se regularicen conceptos distintos de la indebida repercusión del IVA (por ejemplo, la no deducibilidad de determinadas cuotas de IVA soportado).

Ejemplo: supongamos que en un periodo de liquidación, la sociedad interpuesta ha repercutido indebidamente a la sociedad de profesionales unas cuotas de IVA por importe de 1.000 um.

Las cuotas de IVA soportado por la citada sociedad interpuesta en dicho periodo ha sido de 600 um, que se corresponden:



550 um con la adquisición de bienes y servicios de consumo particular y
50 um con la adquisición de bienes y servicios afectos a una actividad
económica.

La liquidación a practicar a la sociedad interpuesta sería:

IVA devengado (a devolver al repercutido)	1.000
- IVA soportado deducible	(50)
<u>- Ingresado autoliquidación</u>	<u>(400)</u>
Resultado liquidación	550

En la misma liquidación se declarará que la sociedad de profesionales tiene derecho a la devolución del IVA que indebidamente le repercutió la sociedad interpuesta, en los términos expuestos en los ordinales 4º, 5º y 6º, es decir, condicionada a que las liquidaciones practicadas a la sociedad interpuesta y a la sociedad de profesionales sean firmes. La comunicación de esta declaración a la sociedad de profesionales se efectuará de acuerdo con lo dicho en el ordinal 8º.

C) Socio persona física:

La Inspección debe liquidar al socio profesional el IVA devengado por los servicios realmente prestados a la sociedad de profesionales.

III. OTRAS CUESTIONES A TENER EN CUENTA

Se abordan dentro de este epígrafe los siguientes dos problemas:

- Repercusión por parte del socio persona física del impuesto liquidado por la Inspección a la sociedad de profesionales.
- Qué conductas son sancionables como consecuencia de las liquidaciones por IVA que se practiquen.

A) Repercusión por parte del socio persona física del impuesto liquidado por la Inspección a la sociedad de profesionales:

Las regularizaciones que efectúe la Inspección en relación al IVA del conjunto de obligados que han intervenido en la simulación comercial urdida, deben tener en cuenta que la citada práctica abusiva ha tenido por objeto, no una disminución de la carga que deben soportar por el citado impuesto los citados obligados (salvo claro está, en lo relativo a la indebida deducción de cuotas soportadas por parte



de la sociedad interpuesta o por el socio profesional), sino una disminución ilícita de la imposición directa del socio persona física. Por esta razón, las citadas regularizaciones deben respetar los principios comunitarios que rigen en el IVA, entre los que destaca, fundamentalmente y por lo que aquí interesa, **el principio de neutralidad e igualdad de trato**.

En relación con este principio tiene dicho el TJCE en su la Sentencia de 07/09/1999, asunto C-216/97, apartado 20, que:

*“20. En efecto, el principio de neutralidad fiscal se **opone**, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las **mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (...)**”.*

Por otro lado, dado que las consecuencias que en el IVA tienen las prácticas que se tratan de combatir mediante el Programa 12500 son la deducción impropia, por parte de la sociedad interpuesta, del impuesto soportado en la adquisición e importación de bienes y servicios destinados a satisfacer necesidades personales del socio profesional o de su familia, debemos tener en cuenta el criterio reiterado del TJCE en relación al régimen de deducciones y el principio de neutralidad. Así, ya en la STJCE de 14/02/1985, asunto 268/83, en su apartado 19, se decía:

“se puede concluir que el sistema de deducción está dirigido a liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA pagado o por pagar en el desarrollo de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tanto, asegura que todas las actividades económicas, supuesto que por sí mismas se hallan sujetas al IVA, son gravadas de un manera completamente neutral”.

La neutralidad e igualdad de trato significan, por tanto, que todos los empresarios o profesionales que desarrollen la misma actividad económica deben soportar la misma carga fiscal en relación al IVA. Principio que lo que trata es de salvaguardar el correcto funcionamiento del mercado único interior en el que deben de competir, en régimen de libre competencia, los distintos empresarios y profesionales, evitando que la aplicación de este impuesto introduzca discriminaciones, positivas o negativas, entre ellos.

El cumplimiento del principio de neutralidad e igualdad de trato implica que un empresario no pueda valerse de una **práctica abusiva** que le permita disfrutar de una menor tributación en el IVA que la que le hubiera correspondido (por ejemplo, obteniendo la deducción de cuotas soportadas que en otro caso no serían deducibles), pero también significa que la Administración Tributaria, al regularizar la situación tributaria de dicho empresario, no puede aplicar las normas reguladoras del impuesto provocando una mayor tributación que la que realmente habría soportado aquél en ausencia de la citada práctica abusiva.



Concretamente, el TJCE tuvo oportunidad de pronunciarse, en su Sentencia de 21/02/2006, asunto C-255/02 (Sentencia Halifax), sobre cuál debe ser la regularización a practicar por las autoridades fiscales de un Estado Miembro cuando comprueben la existencia de una **práctica abusiva** que permita obtener a un sujeto pasivo una mayor deducción que la que habría procedido en ausencia de la citada práctica. Según el Tribunal:

“93. (...) la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 56).

94. De lo anterior se desprende que operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

95. A este respecto, la administración tributaria está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas respecto a cada operación de la que compruebe que el derecho a deducción se ejercitó de forma abusiva (sentencia Fini H, antes citada, apartado 33).

96. Sin embargo, la administración tributaria también debe restar de tales cantidades todo impuesto que haya gravado una operación con IVA repercutido, impuesto que el sujeto pasivo afectado estaba obligado a pagar artificialmente en el marco del plan de reducción de la carga fiscal, y, en su caso, debe devolver cualquier excedente.

97. Del mismo modo, la administración tributaria debe permitir al sujeto pasivo, que a falta de operaciones constitutivas de una práctica abusiva habría sido el beneficiario de la primera operación no constitutiva de tal práctica, que deduzca, de conformidad con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva, el IVA que grave dicha operación”.

Es decir, lo que el Tribunal ordena ante una práctica abusiva es que la Administración Tributaria restablezca la situación a como habría sido en ausencia de la citada práctica.

Por su parte, la Sentencia del TJCE de 21/2/2008, asunto C-425/06, establece qué circunstancias deben concurrir para que una determinada operación o conjunto de ellas tenga la consideración de práctica abusiva a efectos del IVA, circunstancias que deben ser comprobadas por las autoridades competentes del Estado miembro en cuestión:



58. *“Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada (véase el apartado 42 de la presente sentencia)”*.

De acuerdo por tanto con el citado principio de neutralidad e igualdad de trato, las regularizaciones administrativas deben permitir al socio profesional repercutir el IVA liquidado por la Inspección a la sociedad de profesionales.

No obstante, no podemos desconocer que la Ley 37/1992 sujeta a plazo la repercusión del citado IVA, y que dicho plazo puede ser:

a) Un año desde el devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 88 cuatro de la LIVA: este plazo se aplica cuando no ha habido acto de repercusión (es decir, expedición de factura por parte del sujeto pasivo).

b) Cuatro años desde el devengo, de acuerdo con el artículo 89 uno de la LIVA, el cual queda suspendido por las actuaciones inspectoras (consulta DGT V0229-07, de 06-02-2007), y que se aplica cuando exista un acto previo de repercusión que es el que se trata de rectificar.

A efectos de determinar cuál es la norma que resulta de aplicación (o lo que es lo mismo, cuál es el límite temporal de que dispone el socio persona física para repercutir el IVA liquidado por la Inspección), no puede desconocerse que la factura emitida por la sociedad interpuesta responde a un servicio realmente existente prestado por el socio. Luego no procedería aplicar el artículo 88 cuatro de la LIVA al existir ya un acto de repercusión del impuesto que grava los servicios prestados por el socio persona física (servicios que han existido al ser la simulación relativa).

La conclusión es que el plazo de que dispone el socio persona física para repercutir a la sociedad de profesionales el IVA liquidado por la Inspección es el de 4 años previsto en el artículo 89 uno de la Ley. En relación con este plazo la consulta V0029-07 afirma:

“sí cabe la rectificación de la no repercusión en factura de las referidas cuotas, pero no podrá efectuarse hasta que exista resolución o sentencia firme que confirme la liquidación contenida en el acta o, cuando, en su caso, se desista del mencionado recurso contencioso administrativo.

El cómputo del plazo de cuatro años a que se refiere el apartado uno, del artículo 89 de la Ley 37/1992 para, en su caso, efectuar la referida rectificación quedará interrumpido desde el inicio de la citada actuación inspectora hasta la finalización, mediante resolución o sentencia firme de la misma o bien, mediante desistimiento”.



B) Conductas sancionables:

Venimos repitiendo que el Programa 12500 está dirigido a los socios de sociedades de profesionales que simulan prestar sus servicios a estas últimas mediante sociedades interpuestas; que el objetivo de esta práctica abusiva es reducir ilícitamente la imposición directa de aquéllos; que el fraude en el IVA se encuentra, no tanto en la apariencia comercial creada, sino en la no deducibilidad del IVA soportado o satisfecho las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas por citada sociedad interpuesta destinados a satisfacer las necesidades personales del socio profesional o de su familia; y que, por tanto, dejando a salvo la no deducibilidad de las referidas cuotas, dicha práctica abusiva no trata de disminuir la carga fiscal en el Impuesto sobre el Valor Añadido para el conjunto de personas y entidades intervinientes; por todas estas razones entendemos que únicamente es merecedora de sanción la indebida deducción por parte de la sociedad interpuesta y/o del socio persona física de las referidas cuotas soportadas.

Madrid, 11 de mayo de 2009
EL SUBDIRECTOR GENERAL,

Fdo.: Francisco Luis Nieto Altuzarra.