



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PARA  
LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS  
PROFESIONALES, ARTÍSTICOS Y  
DEPORTIVOS**

Análisis de la problemática fiscal

Autor: Carlos Cuart Blanes

5ºA E-3

Derecho Tributario

Tutor: José María Cobos Gómez

Madrid

Abril 2023

## ÍNDICE DEL CONTENIDO

<b>LISTADO DE ABREVIATURAS</b>	4
<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN</b>	5
1. OBJETIVOS Y ESTRUCTURA EMPLEADA	5
2. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO	5
3. METODOLOGÍA	6
<b>CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL</b>	7
1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO PRIVADO	7
2. ABUSO DE LA PERSONA JURÍDICA	9
<b>2.1. Aparición de la crisis conceptual</b>	9
<b>2.2. Abuso de la persona jurídica</b>	10
<b>2.3. Incidencia en el Derecho Tributario</b>	11
<i>2.3.1. ¿Ventaja fiscal o ahorro fiscal?</i>	11
<i>2.3.2. Economía de opción</i>	13
<b>CAPÍTULO IV: MARCO NORMATIVO GENERAL</b>	15
1. INTRODUCCIÓN	15
2. SIMULACIÓN Y FRAUDE DE LEY	16
<b>2.1. Concepto</b>	16
<b>2.2. Regularización</b>	18
3. OPERACIONES VINCULADAS	21
<b>3.1. Concepto</b>	21
<b>3.2. Regularización</b>	22
<i>3.2.1. Ajuste primario</i>	22
<i>3.2.2. Ajuste secundario</i>	24
<b>CAPÍTULO V. PROFESIONALES, ARTISTAS Y DEPORTISTAS</b>	26
1. INTRODUCCIÓN	26
<b>1.1. Profesionales</b>	26
<b>1.2. Deportistas</b>	28
2. MARCO ESPECÍFICO	29
<b>2.1. Simulación tributaria</b>	30
<i>2.1.1. Predisposición a considerar la interposición societaria como economía de opción</i>	30

2.1.2. <i>Predisposición a considerar la interposición societaria como simulación tributaria</i>	32
2.1.3. <i>Supuestos de incongruencia interna</i>	35
2.1.4. <i>Doctrina del Tribunal Supremo</i>	36
a. Ocultación	36
b. Motivo económico válido	37
c. Elementos materiales y personales	38
d. Sancionabilidad de las conductas regularizadas	38
<b>2.2. Operaciones vinculadas</b>	40
2.2.1. <i>Operaciones en puerto seguro</i>	41
a. Profesionales	41
b. Deportistas	43
2.2.2. <i>Operación vinculada fuera de puerto seguro</i>	45
a. Cuando se pone en duda la existencia de la sociedad	45
b. Cuando no se pone en duda la existencia de la sociedad	46
2.2.3. <i>Operación sin vinculación</i>	47
<b>CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES</b>	48
1. CARÁCTER INTERCAMBIABLE	48
2. MEJORA DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS	51
<b>CAPÍTULO VII: REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	53

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

**AEAT:** Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**AN:** Audiencia Nacional.

**art.:** artículo.

**CC:** Código Civil.

**CEE:** Comunidad Económica Europea.

**CP:** Código Penal.

**DGT:** Dirección General de Tributos.

**ed.:** edición.

**EEUU:** Estados Unidos

**IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**LGT:** Ley General Tributaria.

**LIRPF:** Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**LIS:** Ley del Impuesto sobre Sociedades.

**LSP:** Ley de Sociedades Profesionales.

**núm:** número.

**pág.:** página.

**párr:** párrafo.

**RIS:** Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

**S.A.:** Sociedad Anónima.

**S.L.:** Sociedad Limitada.

**TC:** Tribunal Constitucional.

**TEAC:** Tribunal Económico-Administrativo Central

**TS:** Tribunal Supremo.

**TSJ:** Tribunal Superior de Justicia.

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN:**

### **1. OBJETIVOS Y ESTRUCTURA EMPLEADA.**

El objetivo principal del Trabajo de Fin de Grado será entender la problemática fiscal ocasionada por el uso de los mecanismos de regularización tributaria de las sociedades interpuestas para la prestación de servicios profesionales, artísticos o deportivos. Para la obtención de dicho objetivo el trabajo se dividirá en seis capítulos.

En el primero de ellos, se describirá el objeto del trabajo, sus objetivos y la estructura y metodología empleada. Seguidamente, en el segundo capítulo, se investigará el concepto de la persona jurídica, cómo aparecieron y cuál era su finalidad, así como su fácil divulgación gracias a las nuevas normativas y su impacto en la planificación fiscal en España. En el tercer capítulo, se explicará de manera detalla cada uno de estos mecanismos empleados por la Agencia Tributaria, en concreto, la simulación, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el régimen de operaciones vinculadas, todo ello, con el objetivo de comprender su significado y la regulación que les rodea.

La última parte del trabajo se dividirá en dos capítulos. Primeramente, en el cuarto, se examinará los principales problemas que ocasiona el fenómeno de la interposición de sociedades en las profesiones mencionadas, distinguiendo los inconvenientes según el mecanismo de regularización empleado. En dicho análisis, se presentaran algunos ejemplos reales que ponen de manifiesto las dificultades o adversidades detectadas Finalmente, y ya como quinto capítulo, se presentaran unas conclusiones al respecto.

### **2. JUSTIFICACIÓN DEL ESTUDIO.**

Desde la creación del sistema tributario, los particulares se han preocupado por adoptar estrategias eficientes y legales a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales. Este tipo de decisiones es lo que se conoce como planificación fiscal.

Una de las decisiones adoptadas por muchos artistas, deportistas y profesionales ha sido la de interponer una sociedad entre ellos y el clientes final en aras de gozar de las ventajas fiscales propias de la dualidad impositiva, entre otras cosas. Sin embargo, en muchas

ocasiones, esta interposición ha sido corregida por la Agencia Tributaria. Con el fin de garantizar cierta seguridad jurídica al contribuyente, es interesante comprender el criterio adoptado por la Inspección de Tributos en este tipo de casos.

### 3. METODOLOGÍA.

Con el fin de lograr los objetivos propuestos, la metodología empleada se basará en un examen de la literatura y bibliografía existentes para comprender y actualizar nuestro conocimiento sobre el tema en cuestión.

Las obras doctrinales han sido las fuentes más utilizadas, pudiendo destacar algunos autores como Israel Santos, José Pedreira, Cesar García, Luis Manuel Alonso González o José María Ruiz, pues permiten entender el por qué y el cómo de la problemática actual, así como su visión y opinión personal.

Otras de las fuentes más utilizadas ha sido la ley, esencialmente, para entender la finalidad y la regularización prevista para los mecanismos empleados por la Agencia Tributaria. En ciertos momentos, se acude a algún recurso de internet para tratar de reflejar la actualidad sobre alguna opinión manifestada.

## CAPÍTULO II: MARCO CONCEPTUAL

### 1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA PERSONA JURÍDICA EN EL ÁMBITO PRIVADO.

Para abordar los graves problemas fiscales que se pueden llegar a producir por la interposición de sociedades a la hora de prestar servicios profesionales, artísticos y deportivos, conviene hacer un breve recorrido histórico de cómo han surgido los fenómenos de personificación.

Según autores como Ruiz & Corripio (2018), el nacimiento de la persona jurídica se remonta a la Edad Media, época en la que las organizaciones religiosas y los gremios comenzaron a ser reconocidos legalmente como entidades distintas de las personas físicas que las componían. Es cierto que, tal y como subrayan los autores, en la antigua Roma, ya se hallaban ciertas muestras de personificación jurídica, especialmente en relación con la figura del Estado, del Municipio o de la Colonia. Sin embargo, la falta de claridad y uniformidad en el concepto y las limitadas capacidades de estas instituciones romanas, hicieron que gran parte de los autores coincidiesen al situar el comienzo de este nuevo fenómeno jurídico en el medievo.

Hasta la Edad Moderna, el reconocimiento de personalidad jurídica se limitaba a organizaciones políticas y a entidades con alcance público y finalidad desinteresada. Fue entre los siglos XV y XVIII, cuando se empezó a reconocer de forma gradual la personalidad jurídica a las sociedades mercantiles y civiles privadas (Ruiz & Corripio, 2018). Anteriormente a estos tiempos, el comercio era principalmente terrestre, un buen ejemplo de ello era la “Ruta de la Seda” de Marco Polo. Durante estos siglos precedentes, los gremios ya gozaban de personalidad jurídica propia, pero su función se limitaba a coordinar el ejercicio individual del comercio a través de sus miembros. De tal manera, si un comerciante quería asociarse y trabajar colectivamente con otros, debía de emplear otras instituciones jurídicas. Por ejemplo, los comerciantes marítimos utilizaban la *commenda* y el condomio naval como infraestructuras jurídicas para la cooperación colectiva. Sin embargo, los descubrimientos y exploraciones llevados a cabo por portugueses y españoles provocaron una gran expansión del comercio marítimo

trasatlántico. Este tipo de viajes tan largos y complejos no podían seguir financiándose con las estructuras jurídicas existentes. En consecuencia, surge una nueva necesidad de innovación institucional (Alfaro, 2016).

Sobre esta necesidad de evolución jurídica nace la corporación. Las primeras grandes sociedades que se formaron fueron la Compañía Británica y Neerlandesa de las Indias Orientales. Su personificación supuso un cambio radical para el Derecho de Sociedades como para el Derecho de las organizaciones, ya que simplificaba en gran medida las relaciones con terceros (Alfaro, 2016). Como bien señala LACRUZ, “el aprovechamiento de la autonomía patrimonial de la persona pública con finalidades de lucro da nacimiento a una nueva clase de entes, caracterizados por el ánimo de ganancia y cuyo poder estriba en la concentración de medios financieros” (citado por Ruiz & Corripio, 2018, p. 343).

Tal y como adelantábamos, fue a partir del siglo XVIII cuando se extiende la creación de corporaciones privadas con ánimo de lucro. Los dos grandes factores que animaron a la generalización de la persona jurídica privada fueron: 1) las grandes ventajas que ofrecía la corporación frente al resto de instrumentos jurídicos y 2) el cambio de sistema de atribución de la personalidad (Ruiz & Corripio, 2018). La Revolución Industrial supuso un giro radical en el modo de producción. Gracias a la introducción de las nuevas maquinarias, las actividades manufactureras pasaron a seguir un sistema productivo de gran escala. Las ventajas en términos de organización de las actividades y de cotitularidad de los activos que proporcionaba la personalidad jurídica, hicieron que los productores quisieran utilizar la corporación como nueva forma jurídica (Alfaro, 2016). Sin embargo, la posibilidad de constituir corporaciones era un derecho reservado a monopolios con previa autorización real. Es lo que se conocía como el sistema de concesión (Ruiz & Corripio, 2018). Las grandes presiones populares y judiciales causaron un cambio del sistema normativo. Tal y como ocurre hoy en día, la personalidad jurídica pasó a adquirirse automáticamente, una vez cumplidas determinadas exigencias legales (Ruiz & Corripio, 2018). En España, este cambio de sistema se produjo con la Ley de 1869, que liberalizó la constitución de nuevas corporaciones (Alfaro, 2016).

La última fase de este proceso histórico ocurrió en el XIX, cuando los Códigos atribuyeron la personalidad jurídica a las sociedades de personas. En España, se codificó la atribución de la personalidad jurídica por dos vías, por un lado, a las sociedades



mercantiles por medio del Código de Comercio de 1885 (art. 116) y por otro, a las sociedades civiles por medio del Código Civil de 1889 (art. 1669) (Alfaro, 2016).

Por tanto, la historia nos demuestra que la persona jurídica es y ha sido una de las más grandes invenciones en la teoría del derecho y una de las instituciones clave de nuestro antiguo y actual orden jurídico. Sobre la base del derecho de asociación y a través del contrato de sociedad, los socios tienen la posibilidad de formar un nuevo sujeto de derecho, disponiendo de capacidad para adquirir, de asumir derechos y de ejercer acciones legales (Alonso, 2020). A lo largo de la historia, estas construcciones artificiales creadas por el derecho han demostrado tener un objetivo principal, ofrecer una solución a un problema.

## 2. ABUSO DE LA PERSONA JURÍDICA.

### 2.1. Aparición de la crisis conceptual.

Históricamente, hemos podido observar como la persona jurídica privada se introdujo en el tráfico jurídico para facilitar a un grupo de personas el desarrollo conjunto de un objeto social empresarial, como la actividad industrial, comercial o de prestación de servicios, todo ello con el objetivo de alcanzar unos fines comunes. Esta base asociativa es, junto a la base fundacional<sup>1</sup>, lo que la dominante doctrina tradicional denomina el sustrato o la base de sustento de la persona jurídica (Ruiz & Corripio, 2018). Sin embargo, tras la continua evolución del Derecho de Sociedades, se han producido cambios y discusiones sobre los fines y el sustrato de estos nuevos sujetos de derecho.

La discusión sobre la razón de ser de la persona jurídica surge con la aparición de las sociedades unipersonales (Pedreira, 2020b). Las sociedades unipersonales son entidades formadas por un único individuo que posee todas las participaciones o acciones y que destina el conjunto de recursos de la empresa al cumplimiento de un interés particular, como podría ser la obtención de un beneficio económico. Se trata de una persona jurídica cuyo sustrato se basa en la técnica jurídica y no en el sentido asociativo o fundacional

---

<sup>1</sup> Se entiende como base fundacional, aquellas personas jurídicas cuyos conjuntos de bienes patrimoniales están destinados al cumplimiento de un fin de interés general. A diferencia de la base asociativa, no requiere de que un grupo de personas se una o cooperen para alcanzar un fin común.

(Ruiz & Corripio, 2018), algo que llevo a la doctrina tradicional a mostrar en su momento una gran animadversión a su inclusión en nuestro ordenamiento jurídico (De Castro y Bravo, 1949, citado por Pedreira, 2020b, p. 155). Hoy en día, cualquier persona física puede, individualmente, fundar una sociedad, pues este tipo de sociedades fueron finalmente introducidas en nuestro ordenamiento en 1995, tras la Duodécima Directiva del Consejo (89/67/CEE) (Pedreira, 2020b).

También es habitual encontrarnos en la actualidad con sociedades de fines distintos al del desarrollo de una actividad económica o corporativa bien delimitada. Como ejemplifica Ibáñez (2020), podemos ver sociedades cuyo fin puede ser: constituir carteras de inversión mobiliaria, ordenar patrimonios familiares o incluso, obtener ventajas fiscales. Este tipo de sociedades formadas con un objetivo específico que no está relacionado directamente con una actividad empresarial son las denominadas sociedades instrumentales.

Por tanto, a diferencia de lo que ocurría en tiempos pasados, a día de hoy existe una mayor facilidad para constituir sociedades, incluso sin una base asociativa o sin fines propios a los del desarrollo de un objeto social empresarial.

## **2.2. Abuso de la persona jurídica**

Una de las características más ventajosas de la persona jurídica es la autonomía patrimonial. Esto es la capacidad de tener y administrar su propio patrimonio de manera independiente y separada del patrimonio de sus miembros. En consecuencia, las deudas y obligaciones contraídas por la sociedad no afectan a los bienes personales de sus accionistas, miembros y viceversa (Ruiz & Corripio, 2018). Aunque cabe recordar, que esta limitación de la responsabilidad no forma parte “del concepto de persona jurídica (o del régimen jurídico de la personalidad jurídica tal y como se recoge en las normas generales del Código Civil), sino del estatuto jurídico singular de algunos de los entes personificados” (Ruiz & Corripio, 2018, p. 353), como ocurre en la S.A. o en la S.L.

La evolución normativa y la autonomía patrimonial ha propiciado el uso ficticio de la sociedad para la consecución de fines ilícitos, tales como, el fraude financiero, la evasión o elusión fiscal, la competencia desleal....Por este motivo, jueces y tribunales, en

numerosas ocasiones<sup>2</sup>, han investigado cuál es la verdadera identidad o naturaleza de la persona o entidad que se oculta detrás de la apariencia legal, a los efectos de imputarle directamente las responsabilidades de las que la sociedad sea titular (Ruiz & Corripio, 2018; Ibáñez, 2020). “Es lo que SERICK, analizando la jurisprudencia inglesa al respecto, denominó rasgar el velo (símil del atravesar la pantalla que supone la persona jurídica) o lo que es igual levantar el velo” (Ruiz & Corripio, 2018, p. 354).

Sin embargo, el problema real no se haya en este abuso de la sociedad, sino en la incertidumbre acerca de los requisitos, condiciones o supuestos, en los que sea admisible la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario (Ruiz & Corripio, 2018), algo variable según el ámbito jurídico en el que nos encontremos.

### **2.3. Incidencia en el Derecho Tributario.**

#### *2.3.1. ¿Ventaja fiscal o ahorro fiscal?*

La utilización de una sociedad instrumental puede suponer importantes ventajas fiscales. Tal y como declaró el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en 2009, los contribuyentes que prestan servicios a través de una sociedad pueden obtener reducciones fiscales por diversas vías (Orena, 2016):

- 1) Inexistencia de retención: Los ingresos obtenidos a través de una sociedad no están sometidos a retención, mientras que la renta obtenida por una persona física, sí.
- 2) Remansamiento de rentas: El socio tributa en el IRPF sólo por las rentas recibidas. De manera que, aquellas que acumule la sociedad no tributan en sede de la persona física, al menos hasta la distribución de los fondos. También se denomina diferimiento del IRPF.

---

<sup>2</sup> La tradición jurisprudencial española con relación al levantamiento del velo societario comienza el 8 de enero de 1980. Más adelante, le siguen otros pronunciamientos judiciales, los cuales, Ruiz & Corripio (2018) recopilan con gran exactitud: 28 de mayo de 1984, 27 de noviembre de 1985, 13 de julio de 1987, 16 de julio de 1987, 24 de septiembre de 1987, 25 de enero de 1988, 4 de marzo de 1988, 13 de mayo de 1988, 22 de octubre de 1988, 24 de diciembre de 1988, 12 de noviembre de 1991, 16 de marzo de 1992 y 24 de abril de 1992 (p. 354)

- 3) Distribución de la carga fiscal: La sociedad puede estar compuesta por otros miembros, como por ejemplo, familiares. La participación de estos últimos permite distribuir la renta entre varias personas del mismo núcleo, evitando así la progresividad del IRPF. Es lo que se conoce como efecto *splitting*. En el caso de la sociedad profesional, esta requiere de un mínimo de participantes que tengan la condición de socio profesional, o al menos una mayoría de capital y de derechos de voto en las sociedades capitalistas (art. 4 LSP). De forma que, los socios pueden aprovecharse del efecto *splitting*, siempre y cuando respeten ese mínimo.
- 4) Mayor deducción de los gastos: Los obligados tributarios podrán aprovecharse del ente personificado para deducirse algunos gastos que nunca se hubieran incluido en su declaración del IRPF.

Por tanto, es indudable que la interposición societaria tiene importantes ventajas fiscales, pero ahora bien, ¿Verdaderamente supone un ahorro fiscal? Autores como Pedreira (2020b) aclaran que conseguir un ahorro fiscal supone tributar a un tipo inferior. En este sentido, las rentas obtenidas por una sociedad tributan, con carácter general, al tipo del 25% (Art. 29 LIS). Una vez se procede al reparto de beneficios entre los socios, el dividendo que este recibe se califica como rendimiento de capital mobiliario, incluyéndose así en la renta del ahorro (art. 25.1 LIRPF). De tal manera, los primeros 6.000 euros recibidos tributan al 19%, de 6.000 a 50.000 al 21%, de 50.000 a 200.000 al 23%, y ya por encima al 26% (art. 66 y 76 LIRPF). Por tanto, siguiendo esta estructura societaria, el tipo marginal máximo al que se podría llegar es del 51%.

En cambio, si una persona física decidiese desarrollar su actividad empresarial o profesional de forma directa, es decir, sin la interposición de una sociedad, las rentas obtenidas tributarían directamente por el IRPF. En estos casos, la renta general atiende a dos escalas de tipos, la estatal y la autonómica (Pedreira, 2020b). La primera de ellas asciende a un tipo marginal máximo del 24,50% (art. 63 LIRPF), mientras que el gravamen máximo autonómico fluctúa entre el 20,5% y el 29,5%, siendo la Comunidad de Madrid, aquella con los tipos marginales más bajos, y la Comunidad Valenciana, aquella con los tipos más altos (Faes, 2022).

De manera que, si realizamos una comparativa del marginal máximo pagado entre aquel que interpone una sociedad y aquel que actúa de manera directa, veremos como no

siempre la interposición societaria supone un ahorro fiscal. En el caso de Madrid, sería más bien lo contrario, pues la tributación directa por IRPF supondría un ahorro de hasta 6,5 puntos. En el peor de los casos, es decir, bajo los tipos de la Comunidad Valenciana, el contribuyente podría llegar a estar sobregravado sólo en 1 punto. Además, si atendemos al tipo marginal medio de las comunidades autónomas, el 24,4%, podemos afirmar que, con carácter general, nos ahorraríamos alrededor de un 2% si ejerciésemos la actividad empresarial sin interponer una sociedad.

En otras palabras, aunque el uso de sociedades puede implicar la obtención de grandes ventajas fiscales, esto no es sinónimo de lograr un ahorro a nivel fiscal. No obstante, tal y como señala el Informe Carter de 1975, la mera existencia de una dualidad impositiva entre personas físicas y personas jurídicas, con importantes ventajas hacia esta última, ha fomentado la aparición del fenómeno *interpositio societatis* en la planificación fiscal de los particulares (García Novoa, 2020b).

### 2.3.2. Economía de opción.

Cualquier contribuyente a la hora de desarrollar una actividad económica tiene derecho a decidir si realizarlo como individuo o como persona jurídica (García Moreno, 2020). Esta posibilidad de elegir los medios jurídicos más económicos para tus negocios, en este caso como mayores ventajas fiscales, es una expresión directa del derecho constitucional de empresa y de la libertad de configuración negocial, también conocida como economía de opción (Santos, 2019).

Esta libertad de elección no solo es defendida por la doctrina, sino también por la jurisprudencia más reciente. García Moreno (2020) recoge una sentencia clara y contundente, en donde el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña<sup>3</sup> califica la economía de opción como un derecho del contribuyente. Una idea también expuesta por nuestro Alto Tribunal en su resolución de 19 de diciembre de 2019 (Pedreira, 2020a).

---

<sup>3</sup> La sentencia a la que hace referencia García Moreno es la número 6010/2019 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, respecto a la gestión de los derechos de imagen que un individuo ejecutaba a través de una sociedad.

Sin embargo, en la actualidad existe una predisposición a identificar las sociedades como un vehículo de fraude (García Moreno, 2015; Alonso, 2020). Tal y como hemos mostrado, es innegable que una sociedad recibe mayores ventajas fiscales respecto a una persona física, pero esta diferenciación no es sinónimo de ahorro fiscal, ni mucho menos una presunción de un ánimo defraudatorio. Una vez el obligado tributario ha escogido la forma jurídica deseada para el ejercicio de su actividad, tributa en coherencia con la misma. Además, no existe la obligación legal ni jurisprudencial de escoger la forma jurídica más gravosa para el contribuyente y la más rentable para la Hacienda Pública (Santos, 2019).

Efectivamente, la Agencia Tributaria mantiene lo expuesto por la doctrina y la jurisprudencia. En una nota publicada el 25 de febrero de 2019 sobre la interposición de sociedades por personas físicas, declaró la legitimidad de la economía de opción. En otras palabras, cualquier contribuyente puede elegir libremente y conforme a derecho, *a priori*, la forma jurídica más adecuada para desarrollar su actividad empresarial o profesional. No obstante, la AEAT advierte, esto 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 (Falcón y Tella, 2019, p. 7).

De manera que, en opinión de la Agencia Tributaria, la finalidad del ordenamiento jurídico no es la de impedir escoger la opción que mejor se ajuste a los intereses del contribuyente, pero sí la de evitar que la persona jurídica sea utilizada como un instrumento de cobro y apariencia para esconder la verdadera naturaleza de los servicios prestados por una persona física. No ampara un aprovechamiento ilícito de la dualidad impositiva (Falcón y Tella, 2019; Santos, 2019).

Por tanto, la utilización de sociedades supone un medio más para el contribuyente, siempre y cuando su uso sea ajustado a la realidad jurídica. Como ya adelantábamos en el epígrafe 2.2, el punto de discordia se va a encontrar en la determinación del criterio

para distinguir cuándo una interposición de sociedades para la prestación de servicios profesionales, artísticos o deportivos es un caso verdaderamente patológico o uno realmente legítimo.

### **CAPÍTULO III: MARCO NORMATIVO GENERAL.**

#### **1. INTRODUCCIÓN.**

Desde su versión original, la Ley General Tributaria ha recogido artículos relativos a la lucha genérica contra el fraude fiscal. Un ejemplo de ello es el antiguo artículo 24.2:

Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado (Alonso, 2020).

La redacción actual de la LGT no ha perdido este ánimo “anti-elusión”. Ejemplos de ello son la creación de nuevos sujetos pasivos, como el sustituto o el retenedor (arts. 36 y 38 LGT), la introducción de nuevas garantías o la implantación de la solidaridad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la concurrencia de dos o más personas en el hecho imponible, a veces incluso, sin la necesidad de participación (art. 35 LGT) (Alonso, 2020).

Ahora bien, la temática del trabajo está dirigida a la interposición de sociedades para la prestación de servicios profesionales, artísticos o deportivos, por ello, centraremos el análisis legal en los supuestos en los que el Derecho Tributario español entiende que se da un uso patológico de la persona jurídica, y caso de ser así, cómo resuelve esta problemática.

En este sentido, la LGT y, en parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades califican la actividad irregular de una sociedad interpuesta desde dos puntos de vista: por un lado, desde la perspectiva de la valoración de las operaciones vinculadas (art. 18 LIS), y por

otro, desde la perspectiva del abuso de la personalidad jurídica. En este último caso, señalan la posibilidad de dos tipos de abuso, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) o la simulación (art. 16 LGT).

La aplicación de uno u otro criterio supone consecuencias jurídicas muy distintas, pudiendo, en algunos casos, implicar la imputación de responsabilidades penales (art. 305 CP). Por su potestad calificadora, es competencia de la AEAT determinar qué hechos son considerados como actividad irregular, y en caso de serlo, en qué precepto son subsumibles (Santos, 2019).

## 2. SIMULACIÓN Y FRAUDE DE LEY<sup>4</sup>.

Desde la perspectiva del abuso del derecho, explicábamos cómo nos podíamos encontrar ante dos posibles categorías: la simulación y el fraude de ley. A mi modo de ver, el análisis normativo de estos conceptos conviene que sea conjunto, debido a la normal confusión que se suele producir entre ambos

### 2.1. Concepto.

Ni el art. 15 ni el art. 16 de la LGT ofrecen un concepto propio de simulación o fraude de ley, por lo que en su definición, se debe acudir al Código Civil. En consecuencia, podemos decir que la simulación supone una interposición ficticia de la sociedad, mientras que el fraude de ley es una interposición real, pero con el objetivo de eludir una norma fiscal y así obtener las ventajas que la norma eludida pretendía gravar (Orena, 2016).

Es importante entender la distinción entre una interposición real y ficticia. En ambos casos intervienen tres sujetos: interponente, interpuesto y tercero, siendo siempre la sociedad el segundo de ellos. La diferencia se encuentra en la relación jurídica producida entre las partes. Por un lado, en la interposición real, la sociedad actúa ante el tercero como contratante efectivo, de manera que, contrae los derechos y obligaciones propios

---

<sup>4</sup> En la redacción actual de la LGT recibe el nombre de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.



del contrato celebrado. Posteriormente, y a través de otro negocio, el interpuesto transmite al interponente la totalidad o parte de los derechos y deberes (Alonso, 2020; Santos, 2019)

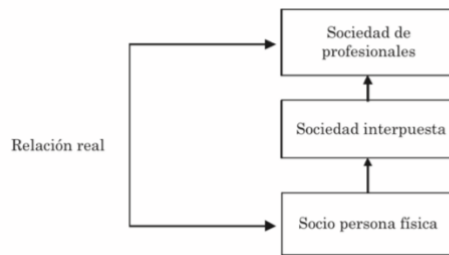


Figura 1: Interposición real en una sociedad profesional (Agencia Tributaria, 2019)

Por otro lado, en la interposición ficticia se producen dos tipos de contratos, uno simulado y otro disimulado, en otras palabras, los sujetos tratan de imitar las relaciones jurídicas producidas en el primer caso, pero realmente hay un único negocio real, pactado directamente entre el interponente y el tercero (Santos, 2019; Rabanete, 2020, citado por Alonso, 2020). Por ende, en este último supuesto, el ente personificado no es un intermediario, sino un mero instrumento o testaferro.



Figura 2: Interposición ficticia en una sociedad profesional (Agencia Tributaria, 2019)

Podemos ver como la simulación pretende ocultar la verdadera voluntad de los intervinientes, puesto que, pese a su perfección externa, celebran un negocio jurídico distinto<sup>5</sup> del realmente querido. En el fraude de ley, el negocio que se celebra es el verdaderamente deseado por las partes, pero lo que se pretende obtener es “un resultado contrario a una norma jurídica, amparándose en otra distinta con distinta finalidad” (Calvo Vérguez, 2007, citado por Santos Flores, 2019, p. 199). Es una técnica de interpretación que busca una conexión sustitutiva entre dos normas, la norma pretendida, conocida como norma de cobertura y la norma eludida, conocida como norma defraudada (Santos, 2019).

<sup>5</sup>Es la conocida como simulación relativa. A diferencia de esta, la simulación absoluta no oculta otro negocio jurídico distinto, sino que solamente se da una falta de causa del negocio celebrado. En otras palabras, únicamente habría un contrato simulado. Lo que da lugar a su nulidad (García Novoa, 2020b).

## 2.2. Regularización.

Una vez entendido ambos conceptos, pasamos a analizar el modo de corregir la situación tributaria del contribuyente. Tanto en los casos de fraude como en los casos de simulación, ya habíamos indicado que la intención de los obligados tributarios era evitar las desventajas fiscales del IRPF, como la retención, la mayor tributación o la menor deducción de los gastos, ¿Cómo? Imputando las rentas generadas por una persona física a una sociedad interpuesta. Por ende, al regularizar, la intención de nuestro ordenamiento es destruir la autonomía patrimonial de la persona jurídica.

Para ello, en ambos supuestos de abuso, la Administración podrá recalificar las rentas de las sociedades interpuestas conforme al hecho imponible efectivamente desarrollado (Santos, 2019). Véanse, por ejemplo, el artículo 16.1<sup>6</sup> o el artículo 15.3<sup>7</sup> de la Ley General Tributaria. Eso sí, sólo producirá efectos exclusivamente tributarios (Art. 16.3 LGT). Cuestión muy importante, porque, tal y como veremos a continuación, las consecuencias jurídicas se pueden extender a otros ámbitos jurídicos.

Con esto no pretendemos dar a entender que las reacciones jurídicas frente al negocio simulado y el negocio fraudulento sean las mismas. Solo hace falta observar como la

---

<sup>6</sup>Artículo 16 LGT: Simulación.

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.

<sup>7</sup> Artículo 15 LGT: Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:
  - a. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
  - 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.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

propia LGT recoge en dos preceptos distintos, artículos 15 y 16, las consecuencias jurídicas previstas para cada una de las conductas sancionables.

En casos de fraude de ley (art. 15 LGT), el contribuyente, además de satisfacer las cantidades de IRPF defraudadas, junto a los intereses de demora, también podrá ser responsable de las sanciones de carácter pecuniario contenidas en el artículo 206 bis LGT. Dicho artículo recoge distintas sanciones dependiendo del tipo de conducta fraudulenta. A continuación, mostraremos un cuadro dónde se señala con claridad la sanción correspondida a cada posible infracción.

BASE: CUMPLIMIENTO PRESUPUESTO DE HECHO ART. 15 LGT	
Conductas (Art. 206 bis LGT)	Sanción (Art. 206 bis LGT)
Falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria (1.a).	Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado (1.a).
Obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo (1.b).	Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado (1.b).
Solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal (1.c).	Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado (1.c).
Determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros (1.c).	Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado (1.d)

Figura 3: Relación entre infracción y sanción por conflicto en la aplicación de la norma tributaria (Elaboración propia)

Por otra parte, las consecuencias jurídicas de la simulación (art. 16 LGT) son más complejas, puesto que, pueden extenderse a dos ámbitos diferentes, el plano tributario y el plano penal (Santos, 2019). En el primero, al igual que ocurría en el fraude de ley, el contribuyente deberá de satisfacer las cantidades de IRPF defraudadas, junto a los

intereses de demora, pues como señala el TEAC<sup>8</sup>, aquel que verdaderamente está operando es la persona física y no la sociedad (García Novoa, 2020b).

En el terreno penal, la interposición ficticia de sociedades puede ser subsumible en dos delitos contra la Hacienda Pública, el artículo 310 bis a) CP, aplicable a la sociedad interpuesta, y el artículo 305 CP, aplicable a la persona física. Cada uno de estos preceptos recoge las penas previstas para cada uno de los responsables, aunque a la persona jurídica deberemos de sumarle las recogidas en el artículo 33 CP.

Por una parte, el artículo 310 bis CP castiga a la sociedad con una multa del tanto al doble de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida. No son aplicables el apartado b) y c), en los que se preve una multa superior o inferior a la citada, porque están destinados a los casos en los cuales, la pena impuesta a la persona física es superior a cinco años o inferior a uno. En nuestro caso, la pena prevista al contribuyente es entre uno y cinco, por lo que, solo es aplicable el apartado a). A todo esto, hemos de añadirle las posibles medidas impuestas en las letras b) a g) del artículo 33.7 CP, entre las que podemos destacar, la disolución de la persona jurídica, la suspensión de sus actividades, la clausura de establecimientos o la inhabilitación para obtener subvenciones.

Por otra parte y conforme al artículo 305 CP, la persona física puede ser castigada con una pena de prisión de uno a cinco años y una multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, siempre que esta no exceda de los 120.000 euros, en caso contrario, el artículo prevé penas más severas. Cabe destacar que el obligado tributario no puede ser perseguido por estos delitos cuando regularice su situación con carácter previo a la notificación de inicio de actuaciones por la Administración Tributaria, o con carácter previo a la querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o la Administración autonómica.

También, en aquellos casos en los que el contribuyente ya es perseguido, es habitual que se siga una vía de acuerdo. En este sentido, muchos deportistas, como Cristiano Ronaldo, han optado por alcanzar acuerdos con la parte denunciante, con el fin de obtener una pena

---

<sup>8</sup> Resolución de 17 de diciembre de 2019. Estas resoluciones tienen gran relevancia, pues como cita Cobos Gómez: “los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía” (art. 242.4 LGT, 2022)

más beneficiosa para sus intereses. No obstante, otros han optado por ir a juicio y esperar una sentencia favorable para evitar así cualquier consecuencia. Un riesgo con doble vertiente, pues puede salir bien, como el caso Xabi Alonso, o mal, como el caso Messi (Guillén, 2020).

Dicho esto, podemos ver como las consecuencias jurídicas por simulación y fraude de ley tienen, *a priori*, un mismo resultado a nivel tributario. Sin embargo, las consecuencias de ambos casos de abuso se diferencian en sus extensiones. El negocio fraudulento expande sus sanciones solo en el ámbito tributario a través de varias multas pecuniarias, las cuales solo afectan al patrimonio de la persona física. En cambio, el negocio simulado trasciende al plano penal, pudiendo ser objeto de numerosos castigos punitivos, tanto a la persona jurídica como a la persona física. Por tanto, es indudable que la simulación tributaria es el supuesto de defraudación más castigado por nuestro ordenamiento jurídico, esencialmente porque, como bien señala Santos (2019), puede “poner en juego otro tipo de bienes y libertades, como el derecho fundamental a la libertad personal ambulatoria” (p. 209), además de afectar a ambos patrimonios.

### 3. OPERACIONES VINCULADAS.

En la introducción de este capítulo, indicábamos que la actividad irregular de una sociedad interpuesta podía verse desde dos puntos de vista: por un lado, desde la perspectiva del abuso de la personalidad jurídica, y por otro lado, desde la perspectiva de la valoración de las operaciones vinculadas (art. 18.10 LIS). Tras haber analizado el primero de los casos, estudiaremos la segunda perspectiva.

#### 3.1. Concepto

Al hablar de operaciones vinculadas, nos referimos a aquellas operaciones efectuadas entre personas o entidades con una determinada conexión<sup>9</sup>, como el de una entidad con

---

<sup>9</sup> Artículo 18.2 LIS:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

sus socios o partícipes (18.2 LIS). Según el apartado anterior, las operaciones vinculadas tienen la obligación de valorarse a precio de mercado. “*Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*” (Art. 18.1 LIS).

En el ámbito tributario, esto podría suponer un problema si se cumplen tres condiciones: primero, la existencia de vinculación entre las personas o entidades partícipes de la operación, segundo, el pacto de un precio distinto al precio de mercado, y tercero y último, la obtención de una tributación inferior como consecuencia de la valoración de la operación. La Administración Tributaria es la encargada de comprobar la correcta valoración de este tipo de operaciones. En caso de incorrecciones, tiene la potestad de regularizar la situación del contribuyente (art. 18 LIS). En nuestro caso, en los supuestos de vinculación entre socio-sociedad, la forma de corrección dependerá de si la regularización es en sede de la persona física o de la persona jurídica (Argente, 2017).

### **3.2. Regularización.**

A la hora de corregir la situación fiscal del contribuyente, se deben de realizar dos tipos de ajustes, primario y secundario. Como se observa en su denominación, siguen un determinado orden. En primer lugar, se deberá de acreditar la diferencia entre el valor pactado y el valor de mercado, y una vez hecho esto, se procederá a recalificar el aumento/disminución de patrimonio en cada una de las sedes (art. 18 LIS).

#### *3.2.1. Ajuste primario.*

La fijación del valor de mercado se realizará en base a alguno de los métodos de valoración recogidos en el artículo 18.4 LIS<sup>10</sup>. La elección de uno u otro dependerá de

- 
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
  - e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
  - f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios.
  - g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o los fondos propios.
  - h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

<sup>10</sup> Artículo 18.4 LIS:

*“la naturaleza de la operación, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas”* (art. 18.4 LIS). Ahora bien, son métodos de gran complejidad que, en muchas ocasiones, no ofrecen un valor de mercado concreto, sino un intervalo de valores. Incluso, la práctica ha demostrado que el empleo de distintos métodos puede suponer la obtención de diferentes resultados. En otras palabras, ni la utilización del mismo método ni de distintos garantiza obtener el mismo valor de mercado, por lo que, la utilización de un método u otro, tanto por la Inspección Tributaria como el contribuyente, puede llegar a ser algo decisivo (Argente, 2017).

En caso de no poder utilizarse ninguno de ellos, la Agencia Tributaria podrá escoger la técnica que considere más adecuada, siempre que respete el principio de libre competencia (art. 18.4 LIS). Habitualmente, la Inspección hace uso del método del precio libre comparable, es decir, compara el precio pactado con operaciones entre personas independientes. En caso de ser así, la regularización tendrá por objeto determinar el porcentaje de aportación de la sociedad y el socio en la creación de valor. Por ejemplo, en las sociedad profesionales se suele establecer entre un 10% y un 15% de aportación de la sociedad, siendo el resto aportado por el socio (Alonso, 2016, citado por Santos, 2019, p. 206).

- 
- a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
  - b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
  - c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.
  - d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.
  - e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

### 3.2.2. *Ajuste secundario.*

Como bien indicábamos al inicio del apartado, el ajuste secundario supone la recalificación del aumento/disminución de patrimonio en cada una de las sedes. Por tanto, se realizarán dos tipos de ajustes dependiendo del sujeto que se ha visto beneficiado.

Cuando la sociedad interpuesta acumula reservas por no retribuir a valor de mercado los servicios prestados por el socio, la ley entiende que es esta la que se ha visto favorecida, puesto que, ha incurrido en menos gastos de los debidos. El artículo 18.11 b) establece que:

- b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación de la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe.

Con el fin de entender lo descrito en el párrafo anterior, imaginemos el siguiente supuesto de hecho: una persona física cede sus derechos de imagen a una sociedad interpuesta de la que es poseedora del 40% de las participaciones<sup>11</sup>. A cambio de la cesión, recibe una retribución de 10.000 euros anuales. En base al método más adecuado, la Inspección Tributaria entiende que la contraprestación debería ser de 20.000 euros para ser acorde al valor de mercado. Por tanto, existe una disparidad entre el valor de mercado y el valor convenido, y es esta diferencia a la que se refiere el apartado b) cuando menciona la expresión, “*la parte de la diferencia*”. En el caso descrito, la parte de la diferencia serían 10.000 euros, pues es el resultado de restar los 20.000 euros, como valor de mercado, a los 10.000 euros, como valor convenido.

En este sentido, si el porcentaje de participación del socio es del 40%, 4.000 euros de los 10.000 de diferencia serán considerados como aportación del socio a los fondos propios de la entidad, aumentando así el valor de adquisición de la participación. De acuerdo a la

---

<sup>11</sup> Supuesto de hecho inspirado en la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, rec. Núm 34/2018 (Pedreira, 2020a)



Dirección General de Tributos, las aportaciones de los socios no suponen una renta integrable en la base imponible del impuesto de sociedades, mientras que, desde el punto de vista del IRPF, las aportaciones serán tratadas como la prima de emisión, ya que forman parte del coste de adquisición. Sin embargo, respecto a los 6.000 euros restantes, el apartado b) ofrece un tratamiento diferencial. Por un lado, para la sociedad sí que supondrá un nuevo ingreso, y por lo tanto, un aumento de la base imponible del IS. El razonamiento es sencillo, la sociedad se está viendo beneficiada por la infravaloración de los servicios del socio, pues se ahorra cada año 6.000 euros en gastos de salarios. En cambio, para el socio supondrá una liberalidad no deducible fiscalmente (Pedreira, 2020b).

Esto último supone una presunción *iure et iure* del *animus donandi* del socio o partícipe que ha generado una gran problemática en los últimos años. Como recuerda Pedreira (2020b), en un primer momento, se incluyó en el RIS por la modificación del mismo producida por el Real Decreto 1723/2008. El Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de mayo de 2014, declaró ilegal esta parte del precepto, porque entendió que suponía un contenido fuera de los límites reglamentarios. Siguiendo el artículo 105 LGT, nuestro alto tribunal señaló que la presunción que verdaderamente se recogía en nuestro ordenamiento no era una *iure et iure* de liberalidad, sino una *iuris tantum* de no liberalidad, quedando de esta manera la carga de la prueba en manos de la Administración Tributaria. Sin duda, fue un gran cambio a la doctrina seguida por la AEAT. No obstante, la interpretación del Supremo fue más tarde corregida por nuestros legisladores, quienes a través de la Ley 27/2014 introdujeron los mismos preceptos, pero en el apartado 11 del artículo 18. Por tanto, la elevación a rango de ley implicó la eliminación del fallo del TS de nuestro ordenamiento jurídico (Pedreira, 2020b).

Ahora bien, cuando la sociedad interpuesta distribuye reservas por no retribuir a valor de mercado los servicios prestados por el socio, la ley entiende que es este el que se ha visto favorecido, puesto que, ha recibido más ingresos de los de los debidos. El artículo 18.11 a) establece que:

- a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el

socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En este caso, la sociedad estaría pagando un sobresueldo al socio. En la práctica jurídica, esta recalificación no se trata de un supuesto usual, pues es difícil imaginar a la Administración Tributaria interesada en regularizar una situación en la que el contribuyente esta aportando, anticipadamente, más recursos a las arcas públicas. En todo caso, la cantidad correspondiente al porcentaje de participación tributaría, en sede de la sociedad, como gasto no deducible (art. 15 LIS), y en sede del socio, como rendimiento del capital mobiliario (art. 25.1 LIRPF). La parte restante tendrá, en ambos casos, la misma consideración.

## **CAPÍTULO IV: PROFESIONALES, ARTISTAS Y DEPORTISTAS.**

### **1. INTRODUCCIÓN.**

Una vez estudiado el marco normativo general a cerca del uso patológico o legítimo de la persona jurídica, vamos a poner el foco del análisis en profesionales, artistas y deportistas.

#### **1.1. Profesionales.**

Al igual que veíamos en el análisis del concepto de la persona jurídica, las actividades profesionales han sufrido un proceso de transformación. La habitual actuación individual del profesional ha sido reemplazada por una labor de equipo, motivada por el aumento de complejidad de dichas actividades y en las ventajas que se derivan de la especialización y la división del trabajo. La introducción de la Ley 2/2007 ha supuesto el reconocimiento expreso del derecho de cualquier profesional a ejercer su profesión por medio de una sociedad (Lucas, 2015).

En este sentido, cuando una persona física decide ejercer una actividad profesional, la primera decisión a tomar es la forma jurídica que debe de adoptar: persona individual, sociedad mercantil o sociedad civil. Se trata de una decisión de gran trascendencia a nivel fiscal. Así como las personas físicas tributan por vía del IRPF, las sociedades mercantiles tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto de Sociedades, independientemente del tipo de entidad mercantil que se constituya.

Un poco más complejo es el caso de las sociedades civiles. En base a lo dispuesto en el art. 2 LIS, las sociedades civiles con objeto mercantil serán contribuyentes del Impuesto de Sociedades. No obstante, la actividad profesional no tiene naturaleza mercantil, sino civil. En base al artículo 1 de la LSP, la Dirección General de Tributos entiende como servicio profesional aquel para cuyo ejercicio se requiera de titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional (Argente, 2017). A estos efectos, la postura mantenida por la AEAT en numerosas consultas<sup>12</sup> es que si la sociedad civil se constituye de acuerdo a la LSP y su inscripción se realiza en el Registro de Sociedades Profesionales del Colegio Profesional correspondiente, la entidad tributará en régimen de atribución de rentas y no por vía del IS. Por tanto, nuestra agencia tributaria ha optado por seguir el mismo criterio adoptado por legislador en las sociedades mercantiles, distinguir entre sociedad civil con objeto mercantil o con objeto civil en base a la forma y no a la naturaleza de su objeto.

Dicho esto, surge la pregunta de si es posible interponer una sociedad profesional entre el verdadero profesional que presta los servicios y un tercero. El artículo 2 de la LSP da respuesta a esta cuestión, previendo la posibilidad de que, tanto una sociedad como un socio particular puedan desarrollar actividades profesionales mediante la participación en otras sociedades profesionales. A estos efectos, su participación recibirá la denominación de socio profesional. Por tanto, lo importante es mantener siempre la exclusividad del objeto social (Orena, 2016).

Con esto el legislador no nos quiere dar a entender la licitud de cualquier operación de interposición. En la propia exposición de motivos de la LSP, se indica que las sociedades

---

<sup>12</sup> Ejemplos de ello son las consultas V2222-16 o V2814-16 (Argente, 2017).

profesionales deben, efectivamente, desarrollar por cuenta propia una actividad profesional, no admitiéndose así, aquellas sociedades que tengan por objeto compartir infraestructura y distribuir costes, o aquellas que solo sirvan como canalización o comunicación entre el cliente y el profesional, persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título, desarrolla realmente la actividad profesional. En otras palabras, se excluyen como sociedad profesional a las sociedades de medios o las sociedades de mera intermediación, no obstante, no parece que las sociedades instrumentales pueden calificarse como tales (Lucas, 2015).

Antiguamente, encontrábamos un régimen de transparencia interna en el artículo 19 de la Ley 61/1978, por el que se imputaban los ingresos obtenidos por las sociedades profesionales directamente a sus socios. Hoy en día, ya no se encuentra vigente, pues fue suprimido por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre. Su legalidad estará, por tanto, sometida al marco general que recoge nuestro Derecho Tributario (Lucas, 2015).

## **1.2. Deportistas.**

Desde los años ochenta, las retribuciones de los jugadores se basan en dos conceptos, la actividad ordinaria y los derechos de imagen (García Novoa, 2020a).

El primero de ellos podría generar conflictos ante la Agencia Tributaria, dependiendo de si el deportista se encuentra o no en el marco de una relación laboral especial, contenida en el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio. En otras palabras, aquellos jugadores que han sido contratados por un club, como por ejemplo un futbolista, no tendrán ningún tipo de problema por las rentas recibidas por su actividad ordinaria, puesto que, tienen la consideración de rendimientos del trabajo y pasan a tributar por el IRPF. En cambio, el resto de deportistas, como es el caso de los tenistas, sí que podrían presentar ciertos conflictos si decidiesen interponer una sociedad entre ellos y el cliente final. Al fin y al cabo, el esquema de sociedades a seguir es el mismo seguido por los profesionales o artistas. Por ende, los problemas que puedan presentarse, así como sus posibles soluciones, vienen a ser muy parecidos.

Los derechos de imagen también han sido objeto de multitud de conflictos entre la Agencia Tributaria, los deportistas y sus clubes. Se trata de “un derecho fundamental, de

carácter personalísimo, que impide su renuncia o disposición, sin perjuicio de que el titular de la propia imagen tenga igualmente derecho a obtener los frutos económicos de la utilización comercial o publicitaria” (Cobos, 2022, párr. 19). De manera que, es un derecho fundamental (Art. 18.1 CE) por el que el deportista puede obtener una contraprestación económica por su cesión a terceros (García Novoa, 2020a).

En consecuencia, muchos deportistas profesionales han decidido ceder sus derechos de imagen, y por ende, su explotación comercial a una sociedad instrumental a cambio normalmente de una contraprestación única o periódica. Tal y como señalábamos, los problemas que pueden presentar este tipo de esquemas societarios, así como sus posibles soluciones, son muy parecidos a los de profesionales o artistas. No obstante, existe un régimen fiscal especial respecto a aquellos deportistas contratados por un club y al que a su vez le han cedido a través de sociedades instrumentales, la totalidad o parte de los derechos de imagen del jugador.

## 2. MARCO ESPECÍFICO.

En el análisis del marco normativo, veíamos como una interposición de sociedades podía analizarse desde cuatro puntos de vista: economía de opción, simulación tributaria, fraude de ley u operación vinculada.

En la Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas, del 25 de febrero de 2019, la AEAT aclara su orden de actuación. A estos efectos, establece que lo primero a valorar es si se cumple o no el rasgo típico de la simulación tributaria, es decir, una falta de causa en la constitución de la sociedad. En otras palabras, lo que entra a valorar es si la sociedad instrumental puede desarrollar su objeto social al margen de los socios, y en caso afirmativo, si esta añade algún tipo de valor a los servicios prestados por las personas físicas (Lucas, 2015). Una vez acreditada la existencia real de la sociedad, la Administración procederá a inspeccionar la correcta valoración de las retribuciones en base al régimen de operaciones vinculadas.

El orden de actuación de la administración va dirigida de lo más grave a lo más severo. Dicho esto, si revisamos con detalle el pronunciamiento de la Inspección, observamos como no se tiene en cuenta el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como

mecanismo de regularización. Efectivamente, esta ausencia en el escrito administrativo no es algo inusual, puesto que, el artículo 15 LGT todavía no ha sido utilizado como instrumento de regularización en la interposición de sociedades.

Por tanto, vamos a poner el foco del análisis en la economía de opción, simulación tributaria y el régimen de operaciones vinculadas de las actividades mencionadas, así como de las distintas situaciones ligiosas que se vienen planteando al respecto.

## **2.1. Simulación tributaria.**

En la actualidad, existe una gran controversia entre los contribuyentes y la Agencia Tributaria en relación con la prestación de servicios profesionales, artísticos o deportivos a través de sociedades interpuestas. Esta diversidad de opiniones ha sido llevada a los Tribunales, quiénes no han aportado claridad al asunto, sino que más bien se han caracterizado por seguir criterios opuestos. Mientras algunas sentencias señalan que estamos ante una economía de opción, otras concluyen que nos encontramos ante actividades ilícitas, e incluso, en los casos más extremos, ante actividades delictivas.

### *2.1.1. Predisposición a considerar la interposición societaria como economía de opción.*

Uno de los criterios adoptados por la jurisprudencia es el mostrado en las resoluciones del TSJ de la Rioja, de Cataluña (García Novoa, 2020b) o de Murcia. Como referencia, este último corrigió la calificación de la Agencia Tributaria a dos interposiciones de sociedades profesionales en sus resoluciones de 2014 y 2015. A pesar de ser dos resoluciones distintas, el supuesto de hecho era compartido. Se trataba de una sociedad profesional que prestaba servicios de asesoramiento jurídico-tributario a terceros, de la que eran socios un padre y un hijo. Ambos mantenían una relación mercantil con la sociedad, puesto que, prestaban sus conocimientos en virtud de un contrato de arrendamiento de servicios. Lo controvertido del asunto se encuentra en lo ocurrido en junio de 2007. Tanto el padre como el hijo interpusieron una sociedad entre ellos y la sociedad profesional, ostentando cada uno el 100% de las participaciones (Orena, 2016).

La Inspección consideró que existía simulación tributaria por dos motivos: primero, porque las sociedades interpuestas no contaban con suficientes medios personales y materiales, y segundo, porque sin la intervención personalísima de los socios, nunca se hubieran podido prestar los servicios. Efectivamente, parecería lógico pensar que una sociedad unipersonal, dependiente únicamente de los conocimientos y labores del socio, sería un claro ejemplo de simulación tributaria. Sin embargo, como bien señala el TSJ de Murcia, esta dependencia intelectual es algo característico de los servicios profesionales, de ahí que la sociedad requiera necesariamente de un sujeto que ejecute materialmente la prestación. En todo caso, el ente personificado deberá de ser el encargado de ordenar los medios, pero en cuanto a estos, no existe ningún precepto que exija mayores o menores cantidades de recursos materiales o personales. Por tanto, la suficiencia de medios en la que se basa la Inspección de Tributos es algo dependiente del tipo de actividad, y en la actualidad, no se requieren de grandes medios para desarrollar este tipo de profesiones (Orena, 2016). El propio TSJ indica que con ordenadores, correos electrónicos o archivos, ya podría ejecutarse un correcto servicio de asesoramiento. Por tanto, como puede presumirse, el Tribunal discrepó de la Administración por medio de las dos sentencias mencionadas, en respuesta al caso del padre el 29 de diciembre de 2014 y al caso del hijo el 26 de enero de 2015 (Lucas, 2015).

En este sentido, también se pronunció la Audiencia Provincial de Madrid el 25 de noviembre de 2019 en el conocido caso “*Xabi Alonso*”. En pocas palabras, el jugador de fútbol, durante su etapa como futbolista del Real Madrid, cedió la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad instrumental domiciliada en Madeira. Esto le llevó a ser acusado por tres delitos contra la Hacienda Pública, pues tanto la Inspección de Tributos, Abogado del Estado como el Ministerio fiscal, entendieron que la sociedad portuguesa no era real, sino simulada con el exclusivo fin de diferir la tributación del IRPF. Entre los argumentos aportados, se alegó la carencia de infraestructura y la localización de la sociedad, sobre la que se construyó la falta de causa del contrato de cesión. La Audiencia Provincial, al igual que el TSJ de Murcia, entendió que no se requiere de grandes medios materiales y personales para gestionar los derechos de imagen de un futbolista e incluso que la subcontratación, como ocurrió en el caso, es algo habitual en este tipo de ámbitos. Tampoco estimó como relevante la localización de la entidad, pues el jugador, como integrante de la Unión Europea, es titular de la libertad de establecimiento, siempre y cuando, respete la legislación vigente del Estado Miembro.

De manera que, quitó trascendencia a los datos objetivos aportados por la acusación para justificar la falta de contratación efectiva (García Novoa, 2020b).

*2.1.2. Predisposición a considerar la interposición societaria como simulación tributaria.*

Otros tribunales han optado por seguir un criterio opuesto al anteriormente expuesto. En este sentido, el TSJ de Madrid sí que apreció simulación tributaria en un esquema de sociedades interpuestas ideado por dos cónyuges (Orena, 2016). Ambos constituyeron una sociedad profesional en 1997, cuyo objeto social era la prestación de servicios jurídicos a terceros. Sin embargo, a partir de 2003, estos pasaron a facturar a la sociedad a través de tres sociedades instrumentales. El único medio con el que contaban dichas sociedades eran los servicios profesionales prestados por los cónyuges. Un caso muy similar a los anteriores, pero que fue resuelto de manera contraria. Efectivamente, el Tribunal señaló que la sociedad carecía de los medios personales y materiales necesarios, afirmando de esta manera que la intervención de ambos cónyuges era insuficiente para justificar la constitución de la sociedad. Por tanto, el TSJ de Madrid entendió que la sociedad había sido constituida como un mero instrumento de cobro con el fin de obtener una reducción de la carga impositiva, respaldando así la calificación de la Administración Tributaria (Orena, 2016).

En este sentido, también se pronunció la Audiencia Provincial de Barcelona en el conocido caso “*Messi*”. El antiguo futbolista del Fútbol Club Barcelona simuló varios contratos de cesión de derechos de imagen a sociedades instrumentales, con la única finalidad de evitar que los ingresos obtenidos por la explotación comercial de tales derechos tributasen por vía del IRPF. Esto le llevó a ser condenado por tres delitos contra la Hacienda Pública, decisión que fue respaldada más tarde por el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de mayo de 2017 (García Moreno, 2020). La estructura societaria era la siguiente:





Figura 3: Esquema societario utilizado por Lionel Andrés Messi Cuccittini en la cesión de sus derechos de imagen (Fernández, 2016).

Tal y como señalan ambos órganos jurisdiccionales, la planificación fiscal desarrollada por los asesores del argentino denota, ya de por sí, un ánimo de ocultar ingresos. Pues, aparentemente, se cedió, en un primer lugar, los derechos del futbolista a una sociedad situada en Belice, y está, posteriormente, cedió tales derechos a otra sociedad domiciliada en Uruguay. En ambos casos, las cesionarias obtuvieron los derechos por un precio irrisorio o igual a cero. La localización de ambas sociedades resulta relevante, puesto que, están sometidas a legislaciones que toleran la opacidad, es decir, la ocultación de la identidad de sus socios y sus operaciones, y que además eximen de tributación las rentas obtenidas fuera de su territorio (Fernández, 2016). No obstante, la mayor parte de Estados, como España, para evitar el traslado de rentas generadas en su territorio a este tipo de países, retienen y someten a tributación tales ingresos, es decir, pasan a tributar en la fuente y no en la residencia.

Los asesores de Messi, conscientes de este fenómeno tributario, interpusieron dos nuevas sociedades en Reino Unido y en Suiza. Esta interposición no debemos confundirla con las anteriores, puesto que, en este caso no son nuevas cesionarias, sino que solamente son contratadas como intermediarias. Tanto Reino Unido como Suiza son jurisdicciones de conveniencia, es decir, estados más permisivos a la hora de efectuar operaciones con sociedades domiciliadas en países opacos y que tienen una amplia red de acuerdos de doble imposición. El contenido de dichos acuerdos establece que la tributación por los

ingresos de los contratos de patrocinio tributarán en el país de residencia y no en de la fuente. Por tanto, la idea es la siguiente: estas sociedades, situadas en Reino Unido y Suiza, intermedian para celebrar un contrato de patrocinio, como por ejemplo, en España, país fuente, con quién ambos estados tienen firmado un convenio de doble imposición. Dicho acuerdo establece que la tributación de las rentas generadas en el país fuente se someterán en el país de residencia, en este caso, Uruguay, quién a su vez, exime de impuestos a las rentas generadas en los estados fuente (Fernández, 2016; García Moreno, 2020). De manera que, gracias a la intermediación, se trasladan las rentas al país de residencia con exenciones a las rentas generadas fuera de su territorio, logrando así una nula tributación y, en última instancia, el desconocimiento del beneficiario, Messi.

La gran complejidad del esquema societario y la finalidad del mismo, sumado a la carencia de precios en la cesión de los derechos de imagen y la carencia de infraestructura de las sociedades situadas en Uruguay y Belice, llevaron a ambos tribunales a entender que estamos en un claro caso de simulación tributario, pues no existía una verdadera voluntad de transmitir tales derechos.

En nuestra jurisprudencia, podemos ver como muchos casos de futbolistas han sido resueltos de forma condenatoria. Un ejemplo de ello es el caso “Mascherano”, antiguo futbolista del Fútbol Club Barcelona, pues fue un supuesto muy parecido al de Xabi Alonso, pero en el que la Audiencia Provincial de Barcelona se pronunció de manera contraria. Tal y como se observa en el siguiente esquema societario:

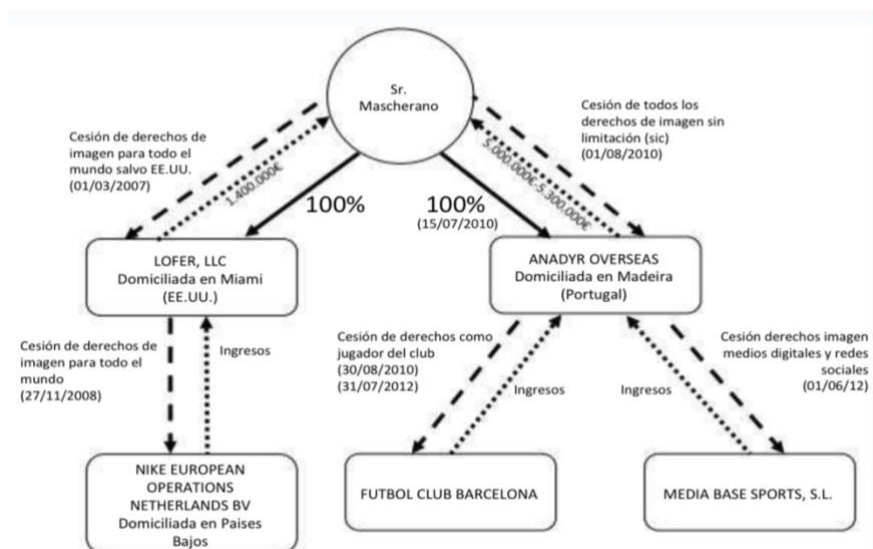


Figura 4: Esquema societario utilizado por Javier Alejandro Mascherano en la cesión de sus derechos de imagen (Fernández, 2016)

A raíz de su fichaje por el Barça en 2010, Javier Alejandro Mascherano cedió sus derechos de imagen a ANADYR OVERSEAS, sociedad instrumental domiciliada en Madeira. Esto le llevó a ser condenado por dos delitos contra la Hacienda Pública, pues entre otras cosas, dicha sociedad fue calificada como simulada. Los argumentos aportados fueron muy parecidos a los expuestos contra Xabi Alonso, entre los que podemos destacar, la carencia de infraestructura, la localización en un zona (la misma) con exención temporal de impuestos y la subrogación de la sociedad en la posición jurídica de la empresa LOFER, que era cesionaria del derecho a explotar, con carácter único y exclusivo y con alcance mundial, salvo EEUU, los derechos de imagen del futbolista. Todos estos indicios dieron lugar a que el tribunal entendiese que la sociedad había sido interpuesta con la única finalidad evitar la tributación por el IRPF (Fernández, 2016).

Sin embargo, no nos hemos de dejar engañar por este tipo de resoluciones contrarias a la interposición societaria, pues a pesar de ser un supuesto con muchas semejanzas al de Xabi Alonso, la principal diferencia entre ambos es determinante. En este caso, los abogados del futbolista argentino llegaron a un acuerdo con el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado, por el que aceptaban el reconocimiento de ambos delitos, a cambio de la devolución del dinero defraudado, un año de prisión y una condena pecuniaria (Fernández, 2016). Una vía de acuerdo, a la que normalmente se han acogido la mayoría de los futbolistas, véanse, por ejemplo, el caso Cristiano Ronaldo. Por eso, lo más relevante en este tipo de casos es la discrepancia entre el caso Messi y el caso Xabi Alonso, puesto que, al fin y al cabo, son casos en los que no se llegó a un acuerdo y el Tribunal fue quién resolvió sobre el asunto.

### *2.1.3. Supuestos de incongruencia interna.*

También resulta llamativo que, entre la adopción de un criterio u otro, existen casos en los que los propios órganos jurisdiccionales o administrativos se contradicen a sí mismos. Por un lado, el TSJ de Madrid, en su resolución de 25 de octubre de 2017 (893/2017) expone primeramente una gran argumentación a favor de la simulación, aludiendo, entre otras cosas, a los servicios personalísimos del socio o a la utilización de la sociedad como mero instrumento de cobro, lo que da a entender que ésta es la calificación que pretende otorgar el tribunal. Sin embargo, para sorpresa del lector, finalmente decide aplicar el marco de operaciones vinculadas (Alonso, 2020). También podemos destacar la sentencia

del 30 de junio de 2017 de la Audiencia Nacional. De la lectura de los hechos, observamos como la Administración Tributaria calificó la interposición de una misma sociedad como simulación los periodos de 2005 a 2007 y como operaciones vinculadas el ejercicio de 2011. Un cambio de criterio administrativos para unos mismos hechos, lo que obviamente fue expuesto por la parte perjudicada como prueba determinante, pero no fue respaldada por la AN.

#### 2.1.4. *Doctrina del Tribunal Supremo.*

La demostrada disparidad de criterios administrativos y jurisprudenciales ha hecho esperar con gran anhelo un pronunciamiento de nuestro Alto Tribunal. No obstante, a pesar de contar con adecuadas oportunidades para realizar un análisis completo y esclarecedor, el Tribunal Supremo se ha pronunciado solamente de perfil (Orena, 2016) sin entrar en ningún momento a valorar el fondo del asunto. Así se observa en la siguiente expresión: deberá de resolver el tribunal de instancia “*según las circunstancias que se den en cada caso*” (Alonso, 2020). Ahora bien, sí que se ha pronunciado acerca de distintas cuestiones que procederemos a destacar a continuación.

##### a. Ocultación.

En varias sentencias, el TS se ha expresado acerca de este concepto, pero cabe destacar la resolución del 2 de octubre de 2019, pues es un claro ejemplo de simulación tributaria. Es un supuesto que no ofrece dudas, puesto que, el culpable trabajó de forma personal y directa para ganar una comisión cuantiosa por la venta de un inmueble, pero cuando ya solo quedaba cobrarla, interpuso una sociedad unipersonal para emitir la factura y proceder al cobro (Alonso, 2020). Una interposición con un evidente propósito de ocultación de la verdadera operación.

No obstante, el recurrente señaló que, en ningún momento, ocultó los ingresos y la constitución de la sociedad a la Agencia Tributaria, puesto que, entre otras cosas, la sociedad había sido inscrita en el Registro Mercantil o los ingresos habían sido revelados en las autoliquidaciones del IS (García Novoa, 2020a). Algo apoyado por parte de la doctrina, quienes no acaban de entender cómo puede existir ocultación en unos negocios queridos y revelados a la agencia tributaria (Orena, 2016). En este sentido, la Sala de lo

Penal señala que "declarar mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto" con el fin "de enmascarar la realidad", se entenderá como ocultación (García Novoa, 2020a).

b. Motivo económico válido.

Hace unos años, se produjo la admisión a casación del recurso presentado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 5 de abril de 2017, en la que se calificaba como simuladas las sociedades interpuestas empleadas por los socios de un despacho colectivo. Tras su admisión, se esperaba que el TS aprovechara la oportunidad para establecer unos requisitos objetivos bien definidos para saber con certeza cuándo debe apreciarse simulación en una interposición societaria (Pedreira, 2020a) en aras de garantizar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Efectivamente, este anhelo fue expuesto por el Tribunal en su enumeración de cuestiones a resolver por la casación. Sin embargo, la sentencia final, de 17 de diciembre de 2019, no cumplió con las expectativas.

Nuestro Alto Tribunal no aclaró la cuestión, sino que añadió más confusión a la ya existente. En este sentido, señaló que los contribuyentes tienen derecho a ejercer su profesión por medio de sociedades, tal y como reconoce el derecho privado, no obstante, dichas sociedades tendrán que ser constituidas bajo un motivo económico válido (Barrachina, 2019). Lo que viene a ser un nuevo concepto jurídico indeterminado para una materia ya de por sí difusa (Pedreira, 2020a).

Dicho esto, es un concepto ya conocido en nuestra legislación. Así lo encontramos en el art. 89 LIS en el contexto de fusiones mercantiles. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha podido valorar en varias ocasiones<sup>13</sup> su significado y ha interpretado que los motivos fiscales pueden ser razones legítimas para celebrar un negocio jurídico, pero no pueden ser los motivos preponderantes de la operación (Barrachina, 2019). Algunos autores como Pedreira (2020a) han mostrado su oposición frontal a la exigencia de este nuevo requisito, pues la mera constitución de la sociedad ya tendría que suponer una razón económica válida. Al fin y al cabo, permite grandes ventajas económicas, como la mayor

---

<sup>13</sup> C-321/05, de 5 de julio de 2007 o C-126/2010, de 10 de noviembre de 2011 (Barrachina, 2019).

facilidad para la entrada y salida de socios o mayor flexibilidad en el reparto de beneficios, sin hablar de la ya conocida limitación de responsabilidad (Lucas, 2015).

c. Elementos materiales y personales.

El TS parece haber seguido el criterio adoptado por la AEAT y algunos tribunales, puesto que, en la misma resolución de 19 de diciembre, confirma el deber de las sociedades instrumentales de contar con los recursos materiales y personales necesarios para la prestación de los servicios propios de su objeto social. La insuficiencia de estos medios supone la falta de necesidad en la constitución de la sociedad, implicando esto una carencia de causa absoluta en la celebración del negocio jurídico (Pedreira, 2020a).

d. Sancionabilidad de las conductas regularizadas.

Ahora bien, el TS recuerda a la Inspección de Tributos que la recalificación de un negocio jurídico, no implica necesariamente la aplicación de las sanciones propias de la simulación tributaria (Pedreira, 2020a). Un nuevo punto de vista acerca de la sancionabilidad de las conductas, que ha sido desarrollado en posteriores sentencias, como SSTs 904/2020, 905/2020 o 1074/2020 (Alonso, 2020). En este sentido, el Tribunal desarrolla y distingue detalladamente las figuras de los artículos 13 “Calificación”, 15 “Conflicto” y 16 “Simulación” LGT, rechazando de esta manera el carácter intercambiable que nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa parecía otorgarles. Así lo señaló claramente el 4 de junio de 2018:

Es indudable que los artículos 13 “Calificación”, 15 “Conflicto” y 16 “Simulación” LGT establecen cláusulas generales “antiabuso” enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance. No son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas (citado por García Moreno, 2020, p. 6)

De esta manera, se advierte a la AEAT que no puede valerse de la potestad calificadora que le otorga el artículo 13 LGT para entender como simulados los hechos, actos o negocios realizados por los contribuyentes.

Su fundamentación se basa, especialmente, en el régimen de las sanciones tributarias. Por una parte, en el sistema español una sanción tributaria requiere de una responsabilidad objetiva y subjetiva, así lo dispone la doctrina del TC “[...] más allá de la negligencia, los hechos no podrán ser sancionados por no existir forma alguna culpabilidad y carece de sentido pensar en una objetividad de las infracciones” (citado por García Novoa, 2020a, p. 47). Esta exigencia de culpabilidad supone una obligación de motivación por parte de la Administración Tributaria, quién no puede basar su fundamentación en un mero incumplimiento de la norma.

Por otra parte, un elemento que, según el art. 179.2 d) excluye al dolo y por tanto la culpabilidad, es el error. Entendemos como tal aquellos casos en los que el contribuyente ha interpretado de forma diligente la norma. En palabras de García Nova (2020) “lo importante es que la interpretación llevada a cabo por el particular no sea descabellada ni extravagante, aunque sea errónea o no coincidente con la Administración” (p. 49). Ahora bien, la simulación presupone ocultación y falta de causa, de manera que siempre haya simulación tiene que haber necesariamente dolo (Pedreira, 2020a).

Por tanto, si estamos ante un negocio simulado, el obligado tributario tendrá dificultades para alegar causas que excluyan la responsabilidad, como el error que anteriormente mencionábamos (García Novoa, 2020a). Por tanto, al prever nuestro ordenamiento jurídico unos requisitos objetivos y subjetivos a la hora de sancionar, y además, al tener el contribuyente mayores dificultades para alegar su diligencia en la interpretación de la norma, es de exigir a nuestra Inspección de Tributos una adecuada y extensa motivación para concluir que la sociedad interpuesta es un negocio simulado.

Tras la diferenciación en el empleo del artículo 13 y 16 LGT, el Tribunal Supremo limita la tendencia arbitraria de la Administración Tributaria a sancionar a los contribuyentes por no tributar conforme a su interpretación de la ley, es decir, en muchos casos, basta con acudir al artículo 13.

## 2.2. Operaciones vinculadas.

Tal y como indica Argente (2017), la valoración de las operaciones entre socio y sociedad es el principal problema fiscal a la hora de desempeñar una actividad por medio de una sociedad. Si observamos casos de gran repercusión pública, la reprobación de muchos de ellos se manifestó en el ámbito de las operaciones vinculadas (Lucas, 2015). Del mismo modo, el TEAC y la DGT han manifestado, en numerosas ocasiones, la defensa de la valoración a precios de mercado como técnica de regularización (Santos, 2019).

Ahora bien, la valoración de este tipo de operaciones dependerá de si existe o no vinculación entre ambos sujetos. Si existiese vinculación, deberemos de atender a lo dispuesto en la Ley del Impuesto de Sociedades, y en caso de no darse, deberemos de estar a lo recogido en la normativa contable (Argente, 2017).

Según el art. 18.2 de la Ley 27/2014, se considerará vinculación, aquellos supuestos en los que la participación del socio sea superior a un 25%. En este tipo de casos, los sujetos estarán obligados a valorar las operaciones a precio de mercado, que recordando lo ya dicho en capítulos anteriores: *“Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”* (Art. 18.1 LIS). Ahora bien, en operaciones no vinculadas, el socio y la sociedad deberán de respetar lo dispuesto en el apartado 1 de la norma de registro y valoración vigésimo primera del Plan General de Contabilidad, que en resumidas cuentas, obliga a valorar las operaciones del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación, a valor razonable.

En la práctica, el valor razonable y el valor de mercado viene a ser lo mismo (Argente, 2017). No obstante, la principal diferencia entre ambas se encuentra en la carga de la prueba. El art. 18.3 LIS indica que las personas encargadas de justificar la valoración a mercado de las operaciones efectuadas, son las personas o entidades vinculadas. En sentido contrario se haya la normativa contable, pues señala que el valor razonable es aquel pactado entre las partes. Por tanto, a diferencia de la Ley del Impuesto de Sociedades, encarga la justificación del valor de las operaciones a la Administración Tributaria.



Dicho esto, la duda a resolver es cómo puede saber el contribuyente que ha valorado correctamente la operación. El fin de nuestra normativa es valorar de acuerdo a lo aportado para la obtención de los ingresos. En otras palabras, si la sociedad influye en un 40% y el socio en un 60% en una operación profesional en la que se obtiene un beneficio de 100 euros, lo buscado por nuestra normativa es que la sociedad reciba una contrapartida de 40 euros y el socio de 60 euros.

Si bien es cierto, el factor humano es determinante en actividades deportivas, artísticas o profesionales, pues la intervención personalísima de sus socios forma parte de la naturaleza de este tipo de actividades. Además, si a ello le añades el posible carácter unipersonal de las sociedades, es difícil creer que éstas tengan una influencia relevante en la operación. Sin embargo, nos podemos encontrar casos en los que la aportación de la sociedad sí sea relevante. Así lo muestra con gran claridad Argente (2017), quién ejemplifica cómo un cirujano no puede operar por sí mismo, sino que para garantizar un correcto resultado necesitará de determinados elementos materiales y personales, como enfermeros, aparatos láser...De manera que, concretar lo aportado por cada uno puede suponer una gran dificultad.

### *2.2.1. Operaciones en puerto seguro.*

#### *a. Profesionales.*

El artículo 18.6 LIS dispone el conocido *safe harbour* o puerto seguro de las actividades profesionales, puesto que, garantiza al contribuyente que la retribución pactada entre la sociedad y el socio se corresponde al valor de mercado, sin necesidad de acudir a los métodos generales de valoración del artículo 18.4 LIS (Argente, 2017). Concretamente, recoge los requisitos que debe de cumplir la operación vinculada entre un socio y una sociedad en el marco de los servicios profesionales con el fin de ser irreprochable por la Agencia Tributaria.

En este sentido, el apartado 6 del artículo 18 exige que la operación vinculada sea entre una sociedad y un socio profesional, persona física, esto es, no se podrá considerar como puerto seguro, aquellas operaciones efectuadas entre dos sociedades vinculadas. Al mismo tiempo, requiere a la entidad que el 75% de sus ingresos procedan de la prestación

de servicios profesionales, teniendo que aportar para ello los elementos materiales y humanos necesarios. Anteriormente, la DGT entendía que “medios adecuados” suponía la contratación de más de un profesional, sea o no socio. Sin embargo, esta interpretación ya no es posible, porque el propio artículo 18.6 admite la posibilidad de sociedades unipersonales sin otro profesional que el mismo socio. Así dispone: “en ausencia de estos últimos” (en referencia a los profesionales no socios) (Argente, 2017).

Asimismo, las retribuciones del socio también deberán de cumplir una serie de requisitos, algunos referidos a las retribuciones totales y otros a las particulares. En este último caso, se exige, por un lado, que la retribución de cada socio sea acorde a su contribución a la buena marcha de la entidad. Así pues, se deberá de indicar los criterios cuantitativos o cualitativos aplicados para valorar dicha contribución. Por otro lado, el pago no podrá ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de los profesionales no socios. En ausencia de estos, la retribución no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

A diferencia de los primeros requisitos mencionados, una retribución es un gasto para la sociedad, y en este caso, se está obligando a la sociedad profesional a incurrir en un gasto mínimo para garantizar no ser mal visto por la Administración Tributaria. Esto ha llevado a algunos autores como Argente (2017), preguntarse qué ocurriría en caso de pérdidas. La lógica nos anima a pensar que, aún no cumpliéndose esta condición, el socio profesional debería poder recurrir al artículo 18.6. No obstante, tal y como recoge la doctrina, es algo que no podemos asegurar. Cabe destacar que, si no se cumple el requisito retributivo particular, el resto de socios no se verían afectados, en cambio, si no se cumplen el resto, el incumplimiento afectaría a todos por igual.

Por último, se exige que la totalidad de las retribuciones correspondientes a los socios profesionales por la prestación de servicios represente, como mínimo, el 75% del resultado previo a la deducción de estas retribuciones. En otras palabras, la entidad deberá de calcular un beneficio aparte en el que no se hayan deducido los sueldos y salarios de los socios, con el fin de poder calcular el 75% de ese beneficio y así conocer cuánto deben de sumar, como mínimo, la cuantía de las retribuciones. Sin embargo, la norma no aclara cuál es el beneficio al que se refiere el precepto. Argente (2017) entiende que se deberían de tener en cuenta sólo los beneficios obtenidos por los servicios profesionales, pues al

fin y al cabo, el fin de la norma es valorar a mercado dicha actividad. Esta idea parece no ser compartida por la Dirección General de Tributos, quién ya se pronunció sobre un precepto similar en su consulta vinculante V0106-10, en la que señala como beneficio, el resultado contable.

b. Deportistas.

Los deportistas, al igual que los socios profesionales, cuentan con un puerto seguro. Tal y como adelantábamos en la introducción del capítulo, existe un régimen fiscal especial respecto a aquellos deportistas contratados por un club y al que a su vez le han cedido la totalidad o parte de sus derechos de imagen a través de sociedades instrumentales.

Se trata de un sistema de imputación de rentas introducido por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y que se encuentra actualmente en el artículo 92.2 LIRPF. También es conocida como la regla 85/15, pues supone imputar los rendimientos derivados de la explotación de la imagen del deportista a su base imponible del IRPF, siempre y cuando estos superen “el 15% de la suma de tales rendimientos y del salario percibido por el jugador, previéndose además un ingreso a cuenta sobre los mismos” (García Novoa, 2020b, p. 97).

Antiguamente, las sociedades profesionales también seguían un sistema de imputación de rentas, que se recogía en el art. 19 de la Ley 61/1978. Sin embargo, fue derogado por la introducción de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF (Orena, 2016). Por tanto, no debemos de confundir el puerto seguro de profesionales y deportistas, pues el de estos últimos es un sistema de imputación de rentas y el de los primeros una forma de garantizar que las operaciones vinculadas han sido correctamente valoradas a mercado.

Dicho esto, conviene resaltar que no se aplicará a todos los deportistas, sino sólo aquellos que cumplan las tres condiciones del art. 92.2 LIRPF: 1) Que el contribuyente haya cedido la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad 2) Que preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral y 3) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral, sea la que haya obtenido la cesión del derecho a la explotación de su

imagen o el consentimiento o autorización para su utilización. Por tanto, como indicábamos al principio, sólo se podrá aplicar a aquellos deportistas que estén contratados por un club, al que hayan cedido sus derechos de imagen a través de una sociedad instrumental, con independencia de que exista o no vinculación entre ambos.

La aplicabilidad de este régimen es de gran importancia, puesto que, implica la inaplicabilidad del régimen de operaciones vinculadas. Según la Resolución del TEAC, de 23 de noviembre de 2021 y las sentencias de la AN, de 25 de febrero de 2022 y 16 de marzo de 2022:

La finalidad de la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas en un caso como este no es tanto la de valorar a precios de mercado la contraprestación percibida por el deportista al ceder sus derechos de imagen a la entidad vinculada, sino la de trasladar a la persona física los rendimientos procedentes de la explotación de la propia imagen cedidos a la sociedad interpuesta. Por tanto, con este vía indirecta se consigue burlar la voluntad del legislador o el espíritu de la norma y, por ende, el régimen especial (Cobos, 2022, párr. 63)

En otras palabras, no tendría sentido acudir al régimen de operaciones vinculadas, habiendo ya cumplido con los requisitos impuestos por la regla 85/15. Pues, este régimen fiscal especial tiene la finalidad de permitir imputar una determina cantidad de rendimientos derivados de la explotación de los derechos de imagen en sede de la entidad cesionaria. Por tanto, se dejaría sin efecto y se vaciaría de contenido, si la Inspección de Tributos aplicase el régimen de operaciones vinculadas, ya que ese 15% pasaría en parte o en su totalidad a tributar de nuevo en sede de la persona física (Cobos, 2022). De manera que, siendo ambos aplicables, de acuerdo al principio de especialidad, debe de prevalecer el régimen fiscal especial, siempre y cuando se cumplan los requisitos impuestos por el art. 92.2 LIRPF.

Efectivamente, un nuevo criterio administrativo y jurisprudencial con grandes consecuencias prácticas, porque supone la admisibilidad de las cesiones sin precio. A diferencia de los profesionales, los deportistas se encuentran ante un verdadero *safe harbour*, pues tienen la seguridad de poder acumular, como máximo, un 15% de sus rendimientos totales en una sociedad, y aprovecharse así de sus ventajas fiscales. Sin

perjuicio de que, una vez se distribuyan los fondos a través de dividendos, finalice ese diferimiento de tributación del IRPF.

Ahora bien, no todos los Tribunales han seguido esta misma línea, ya que sean producido pronunciamientos en los que se considera correcta la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Como por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Superior de Justicia de Madrid, del 26 de enero de 2022. No obstante, tal y como dispone Cobos Gómez (2022), se espera que “ante el nuevo criterio del TEAC, los pronunciamientos jurisprudenciales vayan alineándose con este, al tiempo que los supuestos litigios se reducirán en el futuro en tanto que la Administración tributaria tendrá vedada la posibilidad de regularizar las cesiones efectuadas en el marco de la regla 85/15” (párr. 79)

Ahora bien, en muchos casos, el deportista sólo cede una parte de sus derechos de imagen al club, siendo el restante cedida a otras entidades. Por ejemplo, generalmente el Real Madrid exige a sus jugadores el 50% de sus derechos de imagen, no el 100%. La doctrina del TEAC se construye sobre la regla 85/15, por lo que, no sería aplicable a los ingresos originados por la cesión a entidades distintas de la empleadora. Por tanto, los ingresos por derechos de imagen que no cumplan con las condiciones dispuestas en el art. 92.2 LIRPF, les volverá a ser de aplicación el régimen de operaciones vinculadas. Esto supone un regreso parcial a la problemática habitual de este tipo de operaciones, en concreto, cómo asegurarse que la retribución pactada ha sido valorada a mercado correctamente.

### 2.2.2. *Operación vinculada fuera de puerto seguro.*

- a. Cuando se pone en duda la existencia de la sociedad.

La fijación del valor de mercado dependerá de si la Agencia Tributaria pone en duda la existencia de la sociedad interpuesta. En caso afirmativo, el Tribunal Económico Administrativo Central<sup>14</sup> determinó que el valor de mercado debe ser el precio pactado por la sociedad vinculada y el tercero independiente, sin perjuicio de las correcciones que

---

<sup>14</sup> Resolución del TEAC, de 2 de marzo de 2016 dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio

deban realizarse por los gastos deducibles en aplicación del método del precio libre comparable (Alonso, 2020).

En otras palabras, cuando una persona jurídica requiere necesariamente de la intervención de la persona física para prestar el servicio demandado, y además, no aporta ningún tipo de valor añadido a la operación, deberemos de emplear el método del precio libre comparable. No obstante, como bien indica el TEAC, la operación independiente que deberá de tenerse en cuenta es el propio precio pactado entre la sociedad ficticia interpuesta y el tercero, pues es el mismo precio que pagaría el tercero a cualquier persona física por ese servicio. Esto último recibe el nombre de operación no vinculada comparable (Santos, 2019).

Realmente, viene a ser una forma de aproximar las consecuencias propias de la simulación al régimen de operaciones vinculadas (Alonso, 2020), puesto que, es una forma implícita de desconocer de la sociedad. La utilización de este tipo de criterio ha recibido el apoyo del TJUE, de la doctrina de la Dirección General de Tributos y de gran parte de nuestra jurisprudencia (Alonso, 2020). Como por ejemplo el TSJ de Madrid en su resolución de 26 de mayo de 2015 (Pedreira, 2020a) o la Audiencia Nacional, que, en el marco de las sociedades profesionales, lo ha refrendado, pero solo en parte. En su resolución 83/2017, de 9 de febrero de 2017, el órgano jurisdiccional entiende que sólo debe de atribuirse al socio el 100% del beneficio cuando este haya intervenido de forma personalísima en la operación. De manera que, no se le podrá imputar por aquellas operaciones de otros socios u otros profesionales no socios en las que no haya participado (Argente, 2017).

b. Cuando no se pone en duda la existencia de la sociedad.

Ahora bien, en caso de que la AEAT no ponga en duda la existencia de la sociedad, deberá de seguir alguno de los métodos de valoración recogidos en el artículo 18.4 LIS.

En el capítulo II, explicábamos el contenido del precepto. Sin embargo, conviene hacer referencia a las decisiones tomadas por la AN el 25 de febrero y 16 de marzo de 2022. El Tribunal indica dos cuestiones importantes acerca de la metodología a seguir para determinar el valor de mercado. Por una parte, señala que los métodos contenidos en

el art. 18.4 se clasifican en métodos principales y subsidiarios, siendo los primeros, el precio libre comparable, el coste incrementado y el precio de reventa y, los segundos, el método del margen neto o de distribución de resultados. De manera que, a la hora de emplear un método subsidiario, es imprescindible proporcionar una justificación adecuada que demuestre la imposibilidad de utilizar uno de los principales. Por otra parte, las resoluciones también hacen referencia a la importancia de elegir un buen comparable, siendo en el marco de los profesionales, artistas y deportistas, aquellos precios pactados entre estos y una entidad independiente. Por ejemplo, en dichas sentencias se rechaza el comparable empleado por el contribuyente, al ser ejemplos de operaciones de vinculación entre un deportista y su propia sociedad, al igual que también se rechaza el método empleado por la Administración, al ser un método subsidiario indebidamente justificado (Cobos, 2022).

### *2.2.3. Operación sin vinculación.*

En estos casos, habremos de estar a lo dispuesto por la normativa contable. La norma de registro y valoración vigésima del PGC establece en su apartado primero que, la operación efectuada, deberá de ser conforme al valor razonable, entendiéndose como tal el pactado por las partes. Por tanto, como mencionábamos en puntos anteriores, será la Administración Tributaria, quién tenga la compleja tarea de demostrar lo contrario (Argente, 2017).

## **CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES.**

### **1. CARÁCTER INTERCAMBIABLE.**

La Administración tributaria y judicial pueden calificar la interposición de sociedades como tres negocios jurídicos diferentes: en el caso del fraude de ley, como un negocio ilícito y atípico constitutivo de infracción tributaria; en el caso de las operaciones vinculadas, como un negocio lícito y válido, pero sujeto a la comprobación de la valoración a precios de mercado, y en el caso de la simulación tributaria, como un negocio ilícito constitutivo, en ocasiones, de un delito de fraude fiscal (Santos, 2019). Efectivamente, las ventajas fiscales que con carácter general se obtienen por cada uno de estos negocios son las mismas, mientras que las consecuencias jurídicas pueden llegar a ser muy diferentes.

Anteriormente a la investigación del tema, la idea inicial era que tanto la doctrina administrativa como la jurisdiccional habían seguido un criterio uniforme y rígido en aras de garantizar un marco de seguridad jurídica a las contribuyentes para el desarrollo de sus actividades profesionales, artísticas o deportivas, pero nada más lejos de la realidad. A lo largo de los años, los pronunciamientos administrativos y judiciales han seguido un criterio aleatorio, discrecional y sustitutivo, mostrando a los contribuyentes una nueva característica de los mecanismos de regularización, su carácter intercambiable.

Esta incertidumbre es uno de los principales problemas a los que se enfrentan los profesionales, artistas o deportistas a la hora de interponer una sociedad. Como concluyen grandes autores como Rodríguez Ramos, al fin y al cabo, el criterio a seguir depende del órgano encargado de conocer del asunto (2019, citado por Santos Flores, 2019, p. 212). De sus pronunciamientos no podemos extraer o crear una guía objetiva con el fin de aportar cierta seguridad, pues como reconoce Alonso (2020), “los argumentos a los que se recurre para respaldar la regularización por la vía de la simulación son coincidentes con los que se emplean en caso de que se opte por el cauce de las operaciones vinculadas”. De mis palabras parece desprenderse cierto ánimo de exageración, pero a los hechos me remito. Sólo hace falta recordar la sentencia de la Audiencia Nacional, en la que la Inspección de Tributos aplicó distintos mecanismos de regularización para supuestos idénticos.



Esta demostrada discrecionalidad administrativa y jurisprudencial no sólo es un problema para la seguridad jurídica de los contribuyentes, sino además un problema para la igualdad ante la ley (Art. 14 CE). Pues, de acuerdo con autores como Santos (2019), el hecho de que se apliquen para supuestos idénticos o muy parecidos mecanismos con consecuencias jurídicas totalmente distintas, implica una injusticia en el tratamiento tributario, pues los mismos comportamientos deben de ser disciplinados de la misma manera y no depender del órgano encargado de conocer del asunto.

Realmente, la causa de estos vaivenes administrativos y jurisprudenciales no es otra que la actual normativa tributaria. Como cualquier contribuyente, los profesionales, artistas o deportistas tienen reconocido el derecho a la economía de opción, pudiendo por ello, utilizar cualquier forma jurídica para desarrollar su actividad empresarial o profesional, aunque esto suponga la obtención de unas ventajas fiscales. Tal y como veíamos al principio del estudio, este uso conforme a derecho puede derivar en un uso abusivo de la persona jurídica para lo que la ley tributaria prevé unos mecanismos de regularización. A la hora de valorar si estamos ante este uso patológico, los órganos encargados de conocer del asunto examinan, en un primer lugar, si se dan los rasgos propios de la simulación, y segundo, si se dan las características propias del régimen de operaciones vinculadas. En otras palabras, en caso de no darse el primero, se pasa a analizar el segundo. Así lo dejó claro la Agencia Tributaria en su Nota de 2019.

Sin embargo, la LGT no define en ningún momento la simulación, por lo que, para entender su significado ya nos obliga a acudir al Código Civil. A lo único que hace referencia el art. 16 LGT es a las consecuencias y a la AEAT como órgano encargado de su valoración, pero en ningún momento establece algún tipo de criterio objetivo sobre el que poder determinar con seguridad la inexistencia o existencia de la sociedad. Esta falta de regulación objetiva y determinada ha otorgado un gran margen de interpretación a los organismos administrativos y jurisdiccionales.

Esta libertad en la apreciación de los hechos, es difícil que se traduzca en un criterio uniforme, especialmente si además existe una predisposición de considerar a las sociedades para prestación de servicios profesionales, artísticos o deportivos como vehículos de fraude fiscal. Tal y como explicábamos al principio, las sociedades

unipersonales ya causaron cierto ánimo de desconfianza a nuestra doctrina y jurisprudencia. En primer lugar, porque al igual que el resto de sociedades, son una ficción de derecho, lo que denota ya de por sí un elemento artificioso, pero sobretodo, porque son nuevos sujetos de derecho sin ningún tipo de base asociativa ni fundacional que los justifique. A todo ello debemos de añadirle la existencia de la dualidad impositiva entre sociedad y persona física, siendo *a priori*, más ventajosa para la primera, y además, sin olvidarnos de la naturaleza personalísima de las profesiones que han sido objeto de análisis.

Por todo ello, es difícil pensar que los tribunales y órganos administrativos puedan seguir una línea clara y firme a la hora de determinar cuando la causa de constitución es realmente justa y válida. En este sentido, recordemos que la simulación tributaria se produce cuando existe una voluntad de simular del tercero y de la persona física. La única manera de probar un elemento subjetivo es a través de indicios objetivos. Es en la interpretación de estos, dónde se manifiesta la variedad de criterio de los tribunales y la Agencia Tributaria.

En lugar de corregir esta problemática, nuestro Tribunal Supremo ha mantenido la imprecisión e indeterminación ya existente. Entre otras cosas, ha introducido un nuevo concepto jurídico indeterminado, puesto que, ha señalado que la constitución de las sociedades instrumentales debe estar justificada por un motivo económico válido. Algo extraño, ya que es difícil comprender como la mera interposición de una sociedad no puede suponer un motivo económico válido con todas las ventajas organizativas que ofrece. A tal efecto, tampoco se comprende la necesidad de exigir unos elementos humanos y materiales distintos a los del propio socio. De acuerdo con el TSJ de Murcia y Alonso (2020), hemos de evitar la tendencia de equiparar las actividades económicas productivas con las actividades profesionales, artísticas o deportivas. En todo caso, debemos de atender a la naturaleza de la actividad a la hora de realizar un juicio de valor, sobretodo acerca de la necesidad de utilización de unos medios u otros.

Por tanto, el carácter intercambiable tiene su origen en nuestro ordenamiento jurídico, especialmente en relación a la figura de la simulación tributaria. Pues, mientras que unos acuden a la simulación como mecanismo de regularización, otros, bajo unos mismos presupuestos objetivos, acuden como descarte al régimen de operaciones vinculadas. A

modo de solución, nuestro legislador debe de seguir, en cierto sentido, el mismo camino que optó en el marco de las operaciones vinculadas y aportar unos presupuestos objetivos básicos cuyo margen de interpretación este bien delimitado. Recordemos que el art. 18 LIS introduce unas medidas destinadas a garantizar seguridad jurídica al contribuyente, de ahí que reciban el nombre de puerto seguro.

## 2. MEJORA DEL RÉGIMEN DE OPERACIONES VINCULADAS

De lo anterior, podemos extraer una segunda idea, y es que el régimen de operaciones vinculadas no es causa directa del carácter intercambiable de los mecanismos de regularización. Dicho esto, no se trata de un régimen perfecto, pues también tiene ciertas deficiencias

En cuanto a las medidas de seguridad, tanto los deportistas como los profesionales liberales cuentan con el denominado *safe harbour*. En el caso de los profesionales, la normativa peca de cierta imprecisión en determinadas cuestiones, especialmente en lo que respecta a los beneficios e ingresos mencionados en el artículo 18.6 LIS. En ningún momento aclara a qué beneficios o ingresos se refiere, dejando su definición al arbitrio de la Administración Tributaria. En lo que respecta al puerto seguro de deportistas, su principal problema es que esta reservado para un grupo concreto, es decir, aquellos que cumplan con los requisitos del art. 92.2 LIRPF. Por tanto, aunque un tenista quisiese acceder al cumplimiento de estas condiciones, no podría, puesto que, esta diseñado para aquellos jugadores que puedan ser contratados por una entidad deportiva. En otras palabras, esta previsto para una determinada relación triangular, por lo que, todo lo que se salga de ahí volverá a estar sometido al régimen general de operaciones vinculadas y a los problemas que ello conlleva.

Dejando a un lado estas imprecisiones, el problema real de ambas medidas son sus altas exigencias, pues obliga a imputar altas cantidades de rendimientos o retribuciones en sede del socio. De esta manera dificultan la acumulación de reservas por parte de la sociedad y, obviamente, su futura reinversión. Es una forma de aproximar las consecuencias propias de la simulación al régimen de operaciones vinculadas. Algo discutible en una economía de mercado que tiene como uno de sus pilares el derecho constitucional de empresa y la libertad de configuración negocial. Sin hablar de la posible discriminación

de tratamiento entre la actividad profesional, artística o deportiva y la actividad empresarial típica.

En cuanto al régimen general, nos volvemos a enfrentar al problema típico de falta de seguridad jurídica de cara al contribuyente. Si una relación vinculada no se encuentra dentro de los puertos seguros, es difícil asegurarse que la operación es conforme a valor de mercado. Especialmente, porque los métodos de valoración no aseguran un valor concreto, sino un intervalo de valores, y porque la utilización del mismo método pueda dar lugar a resultados distintos.

En conclusión, la interposición de sociedades para la presentación de servicios profesionales, deportivos o artísticos presenta un problema principal, la falta de seguridad jurídica del contribuyente.

## CAPÍTULO VII: REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

### 1. LEGISLACIÓN.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 281, de 24 de noviembre de 1995. <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 302, de 18 de diciembre de 2003. <https://www.boe.es/eli/es/l/2007/03/15/2/con>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 285, de 29 de noviembre de 2006. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. *Boletín Oficial del Estado*, 65, de 16 de marzo de 2007. <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 288, de 28 de noviembre 2014. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

Real Decreto de 22 de agosto, por el que se aprueba el Código de Comercio. *Gaceta de Madrid*, 289, de 16 de octubre de 1885. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/\(1\)](https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1))

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Gaceta de Madrid*, 206, de 25 de julio de 1889. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1889/07/24/(1)/con)

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*, 278, de 20 de noviembre de 2007. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con>

### 2. JURISPRUDENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 610/2019, de 23 de mayo.

Disponible en: <https://www.poderjudicial.es>

### 3. OBRAS DOCTRINALES.

Alfaro Águila-Real, J. (2016). El reconocimiento de la personalidad jurídica en la construcción del Derecho de Sociedades. *InDret*, (1). Recuperado el 5 de enero de 2023 de [http://www.indret.com/pdf/1209\\_es.pdf](http://www.indret.com/pdf/1209_es.pdf)

Alonso González, L. M. (2020). La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas. *Quincena fiscal*, (22), 17-59. Recuperado el 10 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7844037>

Argente Álvarez, J. (2017). Problemática de la tributación de las sociedades profesionales. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (33). Recuperado el 17 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6214176>

Barrachina Juan, E. (2019). Las sociedades profesionales instrumentales o de pantalla. *Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, (348), 15-18. Recuperado el 25 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6957171>

Cobos Gómez, J. M. (2022). La explotación de los derechos de imagen por deportistas a través de sociedades 25 años de la regla 85/15. *Revista Aranzadi de Derecho y Entretenimiento*, (75). Recuperado el 7 de abril de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8442456>

Falcón y Tella, R. (2019). La interposición de sociedades por personas físicas. *Quincena fiscal*, (7), 7-12. Recuperado el 15 de enero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6901806>

Fernández Landa, A. (2016). Análisis de la utilización de sociedades no residentes para la explotación de derechos de imagen por artistas y deportistas residentes en el

territorio histórico de Gipuzkoa y la aplicabilidad de normas antielusión a partir del estudio de estructuras utilizadas en territorio común. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, (226-227), 29-40. Recuperado el 5 de abril de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5805616>

García Moreno, V. A. (2015). La calificación de la interposición de sociedades para el ejercicio de una actividad profesional como simulación negocial. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (9). Recuperado el 20 de enero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6050625>

García Moreno, V. A. (2020). La interposición de sociedades para el ejercicio de la actividad profesional, simulación, delito contra la Hacienda Pública y motivos económicos válidos: Sentencia del Tribunal Supremo no 1802, de 17 de diciembre de 2019, rec. 6108/2017. *Carta tributaria. Revista de opinión*, (60). Recuperado el 5 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7293295>

García Novoa, C. (2020a). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (447), 37-54. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3665>

García Novoa, C. (2020b). Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (444), 89-118. DOI: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3619>

Guillén Pajuelo, A. (2020). La fiscalidad en el nuevo paradigma del deporte global. *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, (69). Recuperado el 3 de abril 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7691321>

Ibáñez Jiménez, J. (2020). *Fundamentos de Derecho Empresarial. Derecho de Sociedades (4ªed.)*. (Tratados y Manuales de Empresa). Civitas.

Lucas Durán, M. (2015). «Interposición» de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (389-390), 151-164. Recuperado el 17 de febrero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5182614>

Orena Domínguez, A. (2016). La problemática tributaria de las sociedades profesionales. *Quincena Fiscal*, (6), 21-56. Recuperado el 12 de febrero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5705248>

Pedreira Menéndez, J. (2020a). La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido (Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (444). Recuperado el 25 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7287731>

Pedreira Menéndez, J. (2020b). Las operaciones vinculadas socio-sociedad y su ajuste secundario (Análisis de la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2019, rec. núm. 34/2018). *Revista de contabilidad y tributación: CEF*, (445). Recuperado el 23 de marzo de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7304778>

Ruiz de Huidobro de Carlos, J. M., & Corripio Gil-Delgado, M. R. (2018). *Derecho de la persona: introducción al derecho civil*. (2ªed.). Dykinson, S.L.

Santos Flores, I. (2019). Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas. *Crónica tributaria*, (173), 187-221. Recuperado el 15 de enero de 2023 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7505292>

#### 4. RECURSOS DE INTERNET.



Asociación Española de asesores fiscales (2019, 25 de febrero). Nota de la Agencia Tributaria sobre la interposición de sociedades por personas físicas. [https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad\\_Interpuesta.pdf](https://www.aedaf.es/Plataforma/Sociedad_Interpuesta.pdf)

Faes Reina, I. (2022, 28 marzo). El tipo máximo del IRPF supera ya el 50% en siete comunidades autónomas. *elEconomista.es*. <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/11686799/03/22/El-tipo-maximo-del-IRPF-sobrepasa-el-50-de-los-ingresos-en-siete-regiones.html>

Polo Santías, P. (2022, 27 de febrero). Los derechos de imagen de Mbappe, el gran fleco para el Real Madrid. *MARCA*. <https://www.marca.com/futbol/real-madrid/2022/02/27/621aaaffe2704e916d8b456e.html>