



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LA PROBLEMÁTICA DE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PARA EL
DESARROLLO DE ACTIVIDADES PROFESIONALES COMO TÉCNICA DE
PLANIFICACIÓN FISCAL**

Autor: María Esteller Moreno

5º E-3 A

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: José María Cobos Gómez

Madrid

Marzo de 2026

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS	4
I. INTRODUCCIÓN	6
1.1. Planteamiento del tema y relevancia práctica.....	6
1.2. Objetivos del trabajo y cuestiones a analizar.....	7
1.3. Metodología empleada y fuentes utilizadas.....	8
1.4. Estructura y plan de trabajo	9
II. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL E INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES	10
2.1. La planificación fiscal en el ordenamiento tributario español.....	10
2.1.1. Concepto de planificación fiscal	10
2.1.2. Optimización fiscal, elusión y fraude de ley	11
2.2. La interposición de sociedades en el desarrollo de actividades profesionales	13
2.2.1. Concepto y finalidad de la interposición societaria	13
2.2.2. Interposición en actividades profesionales: rasgos característicos	14
2.2.3. Diferencia entre ejercicio profesional directo y a través de sociedad	15
2.3. Personalidad jurídica y autonomía patrimonial de las sociedades	17
2.3.1. Reconocimiento legal y límites.....	17
2.3.2. Relevancia en el ámbito tributario	18
2.4. El levantamiento del velo societario.....	19
2.4.1. Concepto y origen jurisprudencial	19
2.4.2. Aplicación en el ámbito fiscal	20
III. LA REACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA INTERPOSICIÓN SOCIETARIA.....	22
3.1. La regularización mediante operaciones vinculadas	22
3.1.1. Concepto de operación vinculada.....	22
3.1.2. La valoración a valor de mercado.....	24

3.1.3.	Especial referencia a los servicios profesionales.....	26
3.2.	La regularización por simulación	29
3.2.1.	Concepto de simulación en el ámbito tributario.....	29
3.2.2.	Simulación absoluta y relativa en la interposición societaria.....	31
3.3.	Criterios de elección de la vía de regularización.....	33
3.3.1.	Factores determinantes: medios materiales y personales	33
3.3.2.	Análisis comparado: operaciones vinculadas vs. simulación.....	36
IV.	ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA.....	40
4.1.	El principio de plena competencia en el artículo 18 LIS.....	40
4.2.	La regla específica del artículo 18.6 LIS para actividades profesionales.....	43
4.3.	Requisitos para la aplicación del <i>safe harbour</i>	46
4.3.1.	Predominio de ingresos profesionales y existencia de medios materiales y humanos adecuados.....	46
4.3.2.	Distribución mínima del resultado previo a favor de los socios profesionales	47
4.3.3.	Determinación de la retribución individual de los socios profesionales.....	47
4.3.4.	Consecuencias del incumplimiento de los requisitos.....	48
4.4.	Problemas interpretativos y aplicación práctica	48
V.	CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA INTERPOSICIÓN SOCIETARIA INDEBIDA	52
5.1.	Regularizaciones fiscales y sanciones administrativas.....	52
5.2.	Posible responsabilidad penal: referencia al delito contra la Hacienda Pública	53
5.3.	Impacto económico y reputacional para el contribuyente	54
VI.	CONCLUSIONES	56
VII.	BIBLIOGRAFÍA	59

LISTADO DE ABREVIATURAS

ALP: Arm's Length Principle

AN: Audiencia Nacional

BOE: Boletín Oficial del Estado

CENDOJ: Centro de Documentación Judicial

CP: Código Penal

DGT: Dirección General de Tributos

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

JT: Jurisprudencia Tributaria

LGT: Ley General Tributaria

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OECD: *Organisation for Economic Co-operation and Development*

RCyT: Revista de Contabilidad y Tributación

rec.: recurso

RG: Registro General

RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento del tema y relevancia práctica

En el marco del sistema tributario español, la planificación fiscal constituye una práctica habitual y, en principio, legítima por parte de los contribuyentes. Estos tienen la posibilidad de organizar sus actividades económicas y profesionales de la forma que estimen más conveniente, teniendo como único límite el respeto de los márgenes que establece nuestro ordenamiento jurídico.

En este contexto, el uso de sociedades mercantiles para el desarrollo de actividades profesionales se ha convertido en una técnica frecuente de planificación fiscal, especialmente en aquellos escenarios en los que el contribuyente canaliza su actividad a través de una persona jurídica formalmente independiente.

No obstante, esta práctica plantea relevantes problemas jurídicos en aquellos casos en los que la sociedad interpuesta carece de una verdadera autonomía económica y funcional, actuando como un mero instrumento para la reducción de la carga fiscal del profesional. En estos supuestos, la interposición societaria se encuentra en una zona fronteriza entre la planificación fiscal lícita y una conducta susceptible de ser calificada como abusiva, simulada o, incluso, fraudulenta. Esto ha generado una intensa reacción por parte de la Administración tributaria, así como un notable desarrollo doctrinal y jurisprudencial.

Esta problemática adquiere especial relevancia en el ámbito de las actividades profesionales, en las cuales la actuación personal del profesional resulta determinante, y donde la delimitación entre la persona física y la sociedad resulta particularmente difícil. La complejidad para distinguir cuando existe una verdadera estructura empresarial y cuando la sociedad actúa como un mero vehículo interpuesto ha dado lugar a una notable inseguridad jurídica, tanto para los contribuyentes como para los operadores jurídicos.

Bajo estas circunstancias, la Administración tributaria ha recurrido a distintas vías de regularización (entre las que destacamos la aplicación del régimen de operaciones vinculadas y la apreciación de simulación) cuya utilización no siempre ha sido uniforme ni ha estado claramente delimitada. A este escenario se le suma la introducción en 2015 del artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que ha pretendido ofrecer una

respuesta normativa específica para esta problemática, aunque ésta tampoco está exenta de controversias interpretativas.

Por todo ello, el análisis de la interposición de sociedades como técnica de planificación fiscal en el desarrollo de actividades profesionales constituye una cuestión de indudable relevancia práctica y jurídica, que presenta importantes implicaciones tanto en el ámbito tributario como en el mercantil, e incluso en determinados supuestos, en el ámbito penal.

1.2. Objetivos del trabajo y cuestiones a analizar

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo general analizar la problemática jurídica derivada de la interposición de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales, prestando especial atención a su utilización como técnica de planificación fiscal y a los límites que el ordenamiento jurídico establece frente a posibles situaciones de abuso o simulación.

A partir de este objetivo general, el trabajo persigue los siguientes objetivos específicos:

- Delimitar conceptualmente la planificación fiscal y diferenciarla de otras figuras afines, como la elusión fiscal, el fraude de ley y la simulación
- Analizar la figura de la interposición de sociedades en el ámbito de las actividades profesionales, identificando sus finalidades y las condiciones que permiten considerarla jurídicamente lícita
- Examinar el fundamento y el alcance de la personalidad jurídica y de la autonomía patrimonial de las sociedades, así como los límites a dichos principios en el ámbito tributario
- Estudiar las principales vías utilizadas por la Administración tributaria para regularizar los supuestos de interposición societaria, y en particular el régimen de las operaciones vinculadas y la apreciación de simulación
- Analizar el contenido, la finalidad y los problemas interpretativos del artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
- Identificar los criterios que permiten distinguir entre una interposición societaria lícita y una interposición abusiva o indebida, así como las consecuencias jurídicas de este último caso.

A través de estos objetivos, el trabajo pretende aportar una visión sistemática y crítica del asunto, contribuyendo a clarificar un ámbito que se caracteriza por la complejidad normativa y por la gran diversidad de soluciones administrativas y jurisprudenciales.

1.3. Metodología empleada y fuentes utilizadas

Para la consecución de los objetivos mencionados, este trabajo sigue una metodología jurídico-dogmática basada en el análisis sistemático de las normas jurídicas aplicables, la doctrina científica especializada, y la jurisprudencia relevante en la materia.

En primer lugar, se lleva a cabo un estudio del marco normativo aplicable, con especial atención a la legislación tributaria y mercantil, específicamente la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, y de las operaciones vinculadas. Del mismo modo, se analiza el régimen jurídico de la simulación y el levantamiento del velo societario como instrumentos de reacción frente a estructuras societarias abusivas.

En segundo lugar, se examina la doctrina científica más relevante, recurriendo a obras monográficas, artículos doctrinales y comentarios especializados que han abordado la interposición de sociedades y la planificación fiscal desde distintas perspectivas. Este análisis doctrinal permite contextualizar el debate y poner de relieve las principales controversias existentes.

En tercer lugar, se lleva a cabo un estudio de la jurisprudencia y de los criterios administrativos más significativos, prestando especial atención a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y a la jurisprudencia de los tribunales ordinarios, en la medida en que han contribuido a perfilar los criterios de actuación de la Administración tributaria.

Por último, el trabajo incorpora una valoración crítica de los distintos enfoques analizados, con el objetivo de identificar los problemas existentes y proponer criterios que contribuyan a una aplicación más coherente y previsible del ordenamiento jurídico en esta materia.

1.4. Estructura y plan de trabajo

Este trabajo se estructura en seis capítulos, incluyendo la presente introducción y las conclusiones finales.

El capítulo segundo se centra en el marco teórico y conceptual de la planificación fiscal y de la interposición de sociedades, abordando conceptos fundamentales necesarios para el análisis posterior, así como los principios jurídicos sobre la personalidad jurídica y el levantamiento del velo societario.

En el capítulo tercero se analiza la reacción de la Administración tributaria frente a la interposición societaria, examinando las principales vías de regularización utilizadas; específicamente se analizan el régimen de operaciones vinculadas y la apreciación de simulación, así como los criterios que determinan la elección de una u otra vía.

El capítulo cuarto se centra en el estudio específico del artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, analizando su contenido, su finalidad, y los principales problemas interpretativos que plantea en la práctica.

El capítulo quinto aborda las consecuencias jurídicas derivadas de la interposición societaria indebida, tanto en el ámbito tributario como, en la medida en la que aplique, en el penal, así como las repercusiones económicas y reputacionales para el contribuyente.

Por último, el capítulo sexto recoge las conclusiones del trabajo, en las que sintetizan los resultados del análisis realizado y se justifica la contribución del trabajo a los objetivos mencionados previamente.

II. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL E INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES

2.1. La planificación fiscal en el ordenamiento tributario español

2.1.1. Concepto de planificación fiscal

La planificación fiscal se puede definir como el conjunto de decisiones que toma el contribuyente para organizar su actividad económica teniendo en cuenta los efectos tributarios. Así, se trata de una herramienta para anticipar y ordenar las operaciones para lograr una mayor eficiencia fiscal, siempre respetando los límites establecidos por el ordenamiento jurídico.

No se debe entender únicamente como una reducción de la carga tributaria, sino como un concepto más amplio que también incluye la toma de decisiones respecto al cumplimiento de obligaciones formales, la elección de determinadas estructuras jurídicas, y la forma de desarrollar una actividad económica. Por tanto, aunque está muy relacionada con la denominada economía de opción, no se puede igualar con ella.¹

La economía de opción es uno de los ejemplos más claros de planificación fiscal legítima. Se da cuando el ordenamiento jurídico ofrece varias alternativas válidas y el contribuyente elige aquella que le resulta menos gravosa desde el punto de vista fiscal. Para que esta actuación sea considerada lícita, debe existir una correspondencia real entre la forma jurídica elegida y la actividad desarrollada, sin que se recurra a artificios o simulaciones. Esta idea ha sido también reconocida por la jurisprudencia, que ha señalado que la elección entre distintas opciones legales no puede considerarse ilícita cuando todas ellas son conformes a Derecho.²

Por tanto, la planificación fiscal no es en sí misma una práctica antijurídica, sino que se apoya en la libertad del contribuyente para organizar su actividad económica y elegir entre distintas opciones jurídicas previstas por el ordenamiento. En este sentido, parte de la

¹ Jiménez López, A., “A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 468, 2022, pp. 70-72.

² Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, núm. 1336/2002, de 15 de julio (rec. núm. 2313/2000).

doctrina ha vinculado esta facultad con la autonomía de la voluntad y la libertad, tanto a nivel personal como a nivel empresarial.³

No obstante, esta libertad no es ilimitada. La planificación fiscal solo puede considerarse legítima cuando se desarrolla dentro del marco de la legalidad tributaria. Aquí juega un papel fundamental el principio de legalidad, ya que delimita las actuaciones del contribuyente y permite diferenciar entre una planificación lícita y aquellas conductas que, bajo apariencia de legalidad, buscan eludir la norma tributaria.⁴

2.1.2. Optimización fiscal, elusión y fraude de ley

Para definir los límites de la planificación fiscal resulta necesario diferenciar tres conceptos que guardan una gran relación entre sí, pero cuyo tratamiento jurídico difiere: la optimización fiscal, la elusión y el fraude de ley. Esta distinción es fundamental para identificar cuándo una actuación del contribuyente se sitúa dentro de la legalidad y cuándo, por el contrario, es contraria al ordenamiento tributario.

En primer lugar, la optimización fiscal, tal como se ha definido supra, constituye una herramienta legítima de la planificación. Se produce cuando el contribuyente elige, de entre las opciones que ofrece el ordenamiento, aquella que le hace soportar una menor carga tributaria. En este contexto se encuentra la denominada economía de opción, que se refiere a la posibilidad de escoger entre distintas vías jurídicas válidas, sin incurrir en ninguna irregularidad⁵.

Sin embargo, esta libertad de elección no es absoluta. Aquí aparece el concepto de elusión fiscal, que se da en aquellos casos en los que, sin infringir formalmente la norma, se utilizan artificiosemente estructuras o negocios jurídicos que permiten evitar total o parcialmente la tributación. Para estos casos, el artículo 15 de la Ley General Tributaria regula el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que se produce

³ Alonso González, L.M., “Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n. 6, 2006, p. 29.

⁴ Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 35.ª ed., Aranzadi, Madrid, 2025, p. 85.

⁵ Calvo Végez, J., “Cláusula antiabuso *versus* fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?”, *Crónica Tributaria*, n. 123, 2007, p. 19.

cuando se emplean actos “*notoriamente artificiosos o impropios*” con el objetivo principal de conseguir un ahorro fiscal.⁶

En un plano más avanzado se encuentra el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que constituye la evolución del tradicional fraude de ley. Este último, de acuerdo con Díez Picazo, se refiere a aquellos actos “*que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra dictada con distinta finalidad*”⁷. En estos casos, la licitud formal encubre una actuación que desnaturaliza el sentido del ordenamiento, por lo que el fraude de ley se caracteriza por una apariencia de legalidad que oculta una finalidad elusiva.

La jurisprudencia también ha contribuido a distinguir el fraude de ley de la economía de opción. Así, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 20 de septiembre de 2012, ha afirmado que la economía de opción no puede servir para cubrir supuestos de fraude de ley, ya que la elección únicamente es lícita cuando el ordenamiento ofrece alternativas reales, y no cuando se recurre a construcciones artificiosas destinadas exclusivamente a reducir la carga tributaria⁸. Por tanto, se refuerza la idea de que el límite de la planificación fiscal lícita está en la utilización abusiva o distorsionada de las normas tributarias.

Por último, debe diferenciarse esta figura de la simulación, recogida en el artículo 16 LGT. A diferencia del fraude de ley, en la simulación no hay un conflicto en la aplicación de la norma, sino que existe una discrepancia entre la apariencia jurídica y la realidad subyacente, por lo que la Administración tributaria debe atender al negocio “*efectivamente realizado*”⁹. Esta distinción es esencial ya que, mientras que el artículo 15 se centra en la artificiosidad de la estructura utilizada, el artículo 16 lo hace en la falta de correspondencia entre forma y realidad.

⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003), art. 15.

⁷ Díez-Picazo, L., *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I., 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, p. 82.

⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de septiembre de 2012 (rec. núm. 6231/2009).

⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003), art. 16.

2.2. La interposición de sociedades en el desarrollo de actividades profesionales

2.2.1. Concepto y finalidad de la interposición societaria

La interposición societaria consiste en utilizar una persona jurídica como instrumento para canalizar el ejercicio de una actividad económica o profesional, de manera que sea la sociedad la que actúe formalmente como titular frente a terceros, pese a que dicha actividad sea desarrollada materialmente por una o varias personas físicas. Esta técnica se basa en el reconocimiento de la personalidad jurídica propia de las sociedades, que les permite operar como sujetos autónomos de derechos y obligaciones diferentes de sus socios.

La utilización de una sociedad para el ejercicio de actividades profesionales no es, en sí misma, contraria al ordenamiento jurídico. De hecho, responde al legítimo derecho de los contribuyentes a elegir la forma jurídica más adecuada para el desarrollo de su actividad, en el marco de la libertad de organización empresarial. Como indica Falcón y Tella, la posibilidad de prestar servicios profesionales a través de una sociedad se integra en el ámbito de dicha libertad, sin que pueda considerarse, por sí sola, una práctica ilícita o abusiva.¹⁰

Sin embargo, esta legitimidad no implica que toda estructura societaria deba ser aceptada automáticamente desde el punto de vista tributario. La interposición societaria adquiere relevancia jurídica cuando la sociedad deja de desempeñar una función económica real y pasa a actuar como un mero instrumento formal para canalizar los ingresos generados por la persona física. En estos supuestos, la sociedad no constituye un verdadero centro de imputación de la actividad, sino que únicamente se interpone entre el profesional y el cliente con el objetivo de alterar el régimen de tributación aplicable.

En este contexto, la doctrina explica que el constante crecimiento de sociedades profesionales responde, en muchos casos, a necesidades organizativas legítimas (como la especialización de servicios, la estructuración empresarial o la limitación de responsabilidad), pero también ha dado lugar a importantes problemáticas fiscales cuando dichas estructuras carecen de sustancia económica suficiente.¹¹ En particular, resulta

¹⁰ Falcón y Tella, R., “La interposición de sociedades por personas físicas”, *Revista Quincena Fiscal*, n. 7, 2019.

¹¹ Carrera Manero, O., *La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales*, Editorial Reus, Madrid, 2019.

esencial distinguir entre los supuestos en los que una sociedad cumple una función real en la organización de la actividad, de aquellos en los que su intervención responde principalmente a una finalidad de optimización fiscal.

Por tanto, la finalidad de la interposición societaria no se puede analizar únicamente desde una perspectiva formal, sino que se debe atender a la función que la sociedad desempeña realmente en el desarrollo de la actividad. Solo cuando exista una verdadera aportación organizativa, material o empresarial por la sociedad se podrá considerar que su intervención tiene una finalidad económica legítima. Por el contrario, cuando la sociedad se limite a actuar como un vehículo de facturación sin estructura propia ni intervención real, su utilidad será cuestionada por la Administración tributaria.

Esta distinción es fundamental, ya que permite limitar el ámbito de la economía de opción (práctica legítima), frente a aquellas estructuras artificiosas que bajo la apariencia de una forma societaria válida buscar reducir indebidamente la carga tributaria del contribuyente.

2.2.2. Interposición en actividades profesionales: rasgos característicos

La interposición societaria presenta unas características específicas cuando tiene lugar en el ámbito de las actividades profesionales, por lo que se debe llevar a cabo un análisis distinto al de otras actividades económicas. En estos casos, el elemento central no es tanto la estructura empresarial o la aportación de capital, sino la intervención personal del profesional que presta el servicio.

En primer lugar, destaca el carácter personalísimo de la actividad. En multitud de profesiones, la prestación se vincula directamente a la cualificación, experiencia y reputación de una persona concreta, de modo que, aunque formalmente intervenga una sociedad, la ejecución material del servicio sigue dependiendo del socio profesional. Esto explica que la interposición de sociedades en el ámbito profesional haya generado una conflictividad mucho mayor que en otros sectores, ya que resulta más difícil determinar cuándo la entidad aporta una verdadera organización autónoma y cuándo, por el contrario, se limita a canalizar una actividad que recae esencialmente en la persona física.¹²

¹² Lucas Durán, M., “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”, *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, pp. 154-155.

Otro rasgo característico de este tipo de actividades es que no requieren de una estructura organizativa compleja ni de grandes medios materiales y personales para desarrollar la actividad. A diferencia de otros sectores, en los que la existencia de una organización empresarial resulta evidente, en el ámbito profesional la actividad puede desarrollarse fundamentalmente mediante el trabajo personal. Por ello, la valoración de la interposición societaria no puede basarse únicamente en la existencia o no de estos medios, sino que debe atender a si la sociedad aporta una organización propia o una función real en la actividad.¹³

Este tipo de interposición societaria se caracteriza también por la estrecha vinculación entre la sociedad y el profesional. En muchos casos, es el socio profesional el que administra la entidad y, al mismo tiempo, realiza la actividad principal. Esta situación dificulta la distinción entre la actuación de la persona física y de la entidad, lo que exige analizar si la sociedad actúa como un verdadero sujeto independiente o si se limita a actuar como instrumento formal para canalizar la actividad.

En definitiva, la interposición societaria en actividades profesionales se caracteriza por la importancia del trabajo personal, la menor relevancia de los medios materiales, y la intensa relación entre el profesional y la sociedad. Estas características exigen que se lleve a cabo un análisis material de cada caso para determinar si la sociedad desempeña una función económica real o si, por el contrario, su utilización responde únicamente a una finalidad formal.

2.2.3. Diferencia entre ejercicio profesional directo y a través de sociedad

La distinción entre el ejercicio profesional directo por parte de la persona física y su realización a través de una sociedad interpuesta es fundamental para determinar la verdadera naturaleza de la actividad desarrollada y sus implicaciones jurídicas y fiscales. Para diferenciar esas situaciones es necesario analizar, además de los criterios formales, la realidad económica subyacente.

En el ejercicio profesional directo, la persona física presta personalmente el servicio, siendo la encargada de mantener la relación con el cliente y de asumir tanto la responsabilidad como el riesgo derivado de la actividad. En estos casos, los rendimientos

¹³ *Ibid*, pp. 154-156.

obtenidos se vinculan directamente al trabajo personal del profesional, sin la mediación de una estructura organizativa diferenciada.

Por el contrario, en el ejercicio a través de sociedad, la actividad se canaliza formalmente mediante una persona jurídica que aparece como titular de las relaciones económicas. Sin embargo, como se ha explicado previamente, la mera interposición de una sociedad no implica automáticamente la existencia de una verdadera actividad empresarial autónoma, siendo necesario analizar si dicha entidad aporta medios materiales y humanos propios y si interviene efectivamente en la prestación del servicio.¹⁴

Así, se ha confirmado que uno de los elementos clave para diferenciar ambos supuestos consiste en determinar si la sociedad cuenta con una estructura organizativa real o si se limita a canalizar los rendimientos generados por el socio profesional. Cuando la actividad depende esencialmente del trabajo personal del socio y la sociedad carece de medios propios relevantes, la interposición societaria pierde sustantividad económica.¹⁵

Resulta también fundamental identificar quién es el auténtico prestador del servicio desde una perspectiva material ya que, cuando un cliente contrata el servicio en atención a las cualidades personales del profesional y la sociedad no añade un valor significativo a la prestación, resulta complicado argumentar que la actividad se desarrolla realmente a través de la entidad.

Por último, hay que atender a la asunción del riesgo empresarial. Cuando la sociedad tiene un papel real en la actividad, es quien asume los riesgos inherentes a esta, lo que no sucede cuando dichos riesgos están vinculados materialmente al socio. Esto refuerza la idea de que en determinadas situaciones la sociedad no actúa como un sujeto independiente, sino como una mera interposición formal.

En definitiva, la diferencia entre ambas formas de ejercicio profesional requiere un análisis de la realidad económica, organizativa y funcional de la actividad, siendo insuficiente la mera apariencia jurídica. Solo cuando la sociedad aporta una estructura propia y participa de forma efectiva en la prestación del servicio, se puede afirmar que realmente ejerce la actividad profesional.

¹⁴ Palacín García, S., “La problemática de las sociedades profesionales interpuestas”, *Juris España*, 7 de febrero de 2021 (disponible en: <https://iurisp.com/2021/02/07/la-problematica-de-las-sociedades-profesionales-interpuestas-por-sergio-palacin-garcia/>; última consulta 18/03/2026).

¹⁵ Lucas Durán, M., *Op. cit.*, pp. 160-162

2.3. Personalidad jurídica y autonomía patrimonial de las sociedades

2.3.1. Reconocimiento legal y límites

La interposición de sociedades como técnica para organizar actividades económicas y profesionales se fundamenta, en primer lugar, en el reconocimiento por parte del ordenamiento de la personalidad jurídica propia de las sociedades y en su autonomía patrimonial respecto de las personas físicas que las integran. Estos principios constituyen pilares básicos del Derecho mercantil y explican por qué el sistema jurídico permite que una actividad pueda desarrollarse a través de una persona jurídica distinta del sujeto que la promueve o dirige.

La asignación de la personalidad jurídica atribuye a la sociedad la condición de sujeto autónomo en el tráfico jurídico, permitiéndole ser titular de derechos y obligaciones propios, diferenciados de los de sus socios o administradores. Gracias a esta separación, la sociedad puede establecer relaciones contractuales con terceros, asumir riesgos, generar ingresos y soportar costes con independencia de las personas físicas que participan en su funcionamiento. Esta autonomía formal legitima la utilización de estructuras societarias como instrumento idóneo para estructurar actividades económicas y profesionales.

Vinculada a la personalidad jurídica se encuentra la autonomía patrimonial, que implica la existencia de un patrimonio social separado del patrimonio personal de los socios. Esta separación resulta esencial, ya que permite limitar la responsabilidad por las deudas sociales y facilitar la organización económica de la actividad. En términos generales, la autonomía patrimonial justifica que la sociedad actúe como una entidad jurídicamente independiente, capaz de asumir los resultados y riesgos derivados de su actividad.¹⁶

No obstante, ni la personalidad jurídica ni la autonomía patrimonial operan de manera absoluta. Ambos principios encuentran sus límites cuando se utilizan únicamente de forma aparente, sin reflejar una correspondencia real con la organización y con el funcionamiento efectivo de la actividad. En estos supuestos, la sociedad puede perder su función como instrumento legítimo de organización y convertirse en una estructura vacía de contenido, utilizada únicamente como soporte formal. Son precisamente este tipo de

¹⁶ Broseta Pont, M., y Martínez Sanz, F., *Manual de Derecho Mercantil*, vol. I (Derecho de sociedades), Tecnos, Madrid, 2025.

utilizaciones desviadas de la forma societaria las que justifican que el ordenamiento jurídico prevea mecanismos correctores destinados a evitar abusos y a preservar la coherencia del sistema.

2.3.2. Relevancia en el ámbito tributario

La personalidad jurídica y la autonomía patrimonial adquieren una especial relevancia en el ámbito tributario, donde la separación entre la sociedad y las personas físicas que la integran determina, con carácter general, la existencia de un sujeto pasivo independiente y la aplicación de un régimen fiscal propio. Desde esta perspectiva, la sociedad es considerada contribuyente autónomo, con obligaciones tributarias diferentes de las de sus socios o administradores.

Sin embargo, el Derecho tributario no se limita a atender a la existencia de una sociedad como persona jurídica independiente, sino que debe analizar si esta actúa realmente de forma autónoma o si, por el contrario, se limita a servir de soporte de una actividad desarrollada en su totalidad por la persona física. Cuando la sociedad carece de una autonomía funcional real y actúa como una mera prolongación formal de la persona física, la consideración de ambos como sujetos plenamente separados resulta incompatible con los principios que inspiran el sistema tributario.

Por ello, en el ámbito fiscal, la clave no reside en negar la personalidad jurídica de la sociedad, sino en analizar si dicha personalidad se corresponde con una autonomía efectiva en el desarrollo de la actividad. Elementos como la existencia de medios materiales propios, la contratación de personal, la asunción real de riesgos económicos y la capacidad de organización y decisión son determinantes para valorar si la sociedad actúa como un verdadero centro de imputación de la actividad o si, por el contrario, cumple una función meramente instrumental.

Esta tensión entre la forma jurídica y la necesidad de atender a la realidad económica explica la aparición de distintos mecanismos de corrección en el ámbito tributario, como el levantamiento del velo societario, la regularización por simulación o la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Estos instrumentos buscan asegurar que la forma jurídica no prevalezca cuando se utilice de manera artificiosa para ocultar la verdadera naturaleza de la actividad o del sujeto que la desarrolla.

Esta cuestión adquiere especial relevancia en el caso de la interposición de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales. La dificultad para determinar cuándo la sociedad dispone de una autonomía patrimonial y funcional real y cuándo actúa como un mero instrumento constituye uno de los principales focos de conflicto con la Administración tributaria. Sobre esta base se articularán, en los capítulos siguientes, los criterios utilizados para analizar y regularizar aquellas estructuras societarias consideradas carentes de sustancia económica suficiente.

2.4. El levantamiento del velo societario

2.4.1. Concepto y origen jurisprudencial

El levantamiento del velo societario es una técnica creada por la jurisprudencia que permite, con carácter excepcional, prescindir de la personalidad jurídica de una sociedad cuando esta se utiliza de forma abusiva o desviada, imputando directamente las consecuencias jurídicas a las personas físicas que se sitúan tras ella. No se trata de negar la existencia de la sociedad, sino de evitar que la separación entre la persona jurídica y sus socios o administradores sirva como instrumento para eludir la aplicación de normas imperativas o para obtener resultados contrarios al ordenamiento.¹⁷

Esta doctrina tiene su origen en la jurisprudencia civil y mercantil del Tribunal Supremo, que comenzó a perfilarla como respuesta a supuestos en los que la aplicación estricta del principio de personalidad jurídica conducía a soluciones injustas o contrarias a la buena fe. Una de las primeras resoluciones en las que se aplica formalmente la doctrina del levantamiento del velo en España es la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984, considerada como un hito jurídico al reconocer la posibilidad de penetrar en la realidad subyacente de la persona jurídica cuando esta se utiliza como una mera apariencia formal. En palabras del propio Tribunal Supremo:

Se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe, la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la

¹⁷ Campuzano, A. B., "Sobre el carácter excepcional de la doctrina del levantamiento del velo", *Dictum Abogados*, 25 de octubre de 2021 (disponible en: <https://dictumabogados.com/articulos/sobre-el-caracter-excepcional-de-la-doctrina-del-levantamiento-del-velo/28809/>; última consulta: 18/03/2026).

ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude, admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia en daño ajeno o de "los derechos de los demás" o contra el interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un "ejercicio antisocial" de su derecho¹⁸.

A partir de esta formulación inicial, la jurisprudencia ha insistido en el carácter excepcional del levantamiento del velo. El TS ha repetido en reiteradas ocasiones que la regla general debe ser el respeto a la personalidad jurídica de las sociedades de capital y al régimen de responsabilidad propio de estas, de modo que socios y administradores no responden, en principio, de las obligaciones sociales. Sin embargo, también ha precisado que dicho respeto puede cederse excepcionalmente cuando concurren determinadas circunstancias que evidencien un uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica, como la infracapitalización, la confusión de personalidades, la dirección externa o el empleo de la sociedad como instrumento para eludir responsabilidades; siempre desde una aplicación prudente y restrictiva del remedio¹⁹.

2.4.2. Aplicación en el ámbito fiscal

La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario en el ámbito tributario debe abordarse con precaución, teniendo en cuenta las particularidades propias del Derecho fiscal y la existencia de mecanismos específicos de corrección de situaciones de distorsión previstos en la normativa tributaria. Aunque el ordenamiento reconoce la personalidad jurídica de las sociedades como sujetos pasivos independientes, dicho reconocimiento no puede operar automáticamente cuando la forma societaria se utiliza con una finalidad contraria al principio de buena fe.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha insistido en que el levantamiento del velo no constituye una regla general ni un instrumento de aplicación

¹⁸ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 28 de mayo de 1984 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110011984100397]. Considerando correspondiente a la doctrina sobre el levantamiento del velo societario.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 5 de octubre de 2021 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110012021100654]. Fundamento jurídico noveno, apartado segundo.

automática, sino un remedio excepcional, basado en la necesidad de evitar que la personalidad jurídica se utilice de manera fraudulenta o antisocial. Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2016, esta técnica se basa en el principio de buena fe y en su conexión con las figuras del abuso del derecho y del fraude de ley, de modo que solo resulta procedente su uso cuando el respeto formal a la personalidad jurídica conduce a resultados injustificados o lesivos para los derechos de terceros²⁰.

Por tanto, el levantamiento del velo en materia tributaria debe concebirse como un mecanismo de carácter subsidiario. Únicamente cuando la interposición societaria revele de manera clara un uso instrumental de la forma jurídica, y los mecanismos propios del sistema fiscal no resulten suficientes para corregir la situación, cabe plantear la aplicación de esta doctrina. Esta concepción restrictiva explica que la aplicación de esta figura en el ámbito fiscal sea particularmente limitada y prudente, reservándose para supuestos en los que la sociedad carece de una autonomía real y actúa como mera apariencia formal.

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 18 de febrero de 2016 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110012016100062].

III. LA REACCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA INTERPOSICIÓN SOCIETARIA

3.1. La regularización mediante operaciones vinculadas

3.1.1. Concepto de operación vinculada

Uno de los principales instrumentos de los que dispone la Administración tributaria para controlar determinadas estructuras societarias es el régimen de operaciones vinculadas, recogido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A través de este régimen, se pretende evitar que la relación existente entre determinadas personas o entidades permita fijar condiciones económicas más favorables de las que habrían sido pactadas entre partes independientes, alterando así la correcta tributación de las rentas obtenidas.

En el ámbito de las sociedades profesionales, este régimen adquiere una especial relevancia, ya que la relación entre “*Una entidad y sus socios o partícipes*”²¹ constituye uno de los supuestos típicos de vinculación. Por este motivo, las relaciones económicas existentes entre una sociedad y su socio profesional pueden ser objeto de revisión por parte de la Administración, con el fin de comprobar si las condiciones pactadas se ajustan al valor normal de mercado.

La doctrina ha destacado la importancia de este régimen en el control fiscal de las sociedades profesionales. Así, Juan Calvo Vérguez señala:

*Sin lugar a dudas la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones existentes entre la sociedad y sus socios constituye el principal mecanismo con el que poder hacer frente a la citada reducción de impuestos que se consigue a través de la interposición de una sociedad profesional*²².

En este contexto, el análisis no se centra necesariamente en cuestionar la existencia de la sociedad, sino en determinar si la retribución del socio profesional y la distribución de los

²¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), art. 18.2 a).

²² Calvo Vérguez, J., “La tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales y su régimen fiscal en la imposición directa tras la reforma tributaria”, *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, p.90.

beneficios dentro de la entidad reflejan adecuadamente la realidad económica de la actividad desarrollada.

En esta misma línea, Orena Domínguez subraya que los problemas fiscales en este tipo de estructuras aparecen “*cuando la sociedad profesional apenas dispone de recursos, y dichos recursos consisten casi exclusivamente en la capacidad y dedicación del profesional o profesionales*”²³. En estas situaciones, la cuestión fundamental pasa a ser la correcta valoración de los servicios prestados por el socio a la sociedad, buscando evitar que se pacten condiciones más favorables debido a la vinculación.

Así, la doctrina explica que la regularización administrativa de este tipo de estructuras puede articularse a través de distintos mecanismos, entre los que ocupa un lugar destacado la valoración de las operaciones vinculadas²⁴.

La jurisprudencia reciente también ha confirmado la relevancia de este régimen en el ámbito de los servicios profesionales prestados a través de sociedades. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 establece doctrina sobre la valoración de los servicios prestados por el socio profesional cuando la sociedad carece de medios propios relevantes y la prestación depende fundamentalmente de la intervención personal del profesional. En este sentido, el Tribunal señala que:

*En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitupersonae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación (...) si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física (...). Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar (...) que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate*²⁵.

²³ Orena Domínguez, A., “La problemática tributaria de las sociedades profesionales”, *Quincena Fiscal*, n.6, 2016.

²⁴ Santos Flores, I., “Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas”, *Crónica Tributaria*, n.173, 2019, p.189.

²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de junio de 2023 (recurso núm. 7268/2021) [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079130022023100194]. Fundamento jurídico quinto, apartado primero.

Por tanto, el régimen de operaciones vinculadas constituye un instrumento fundamental para analizar las relaciones económicas entre la sociedad profesional y sus socios, permitiendo comprobar si la valoración de dichas operaciones refleja adecuadamente el valor de mercado de los servicios prestados. Así, en el ámbito de las sociedades profesionales, este mecanismo se convierte en el principal instrumento utilizado por la Administración tributaria para revisar estructuras societarias en las que la actividad depende esencialmente de la intervención personal del socio profesional.

3.1.2. *La valoración a valor de mercado*

El régimen de las operaciones vinculadas se basa en el principio de que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas deben valorarse conforme a condiciones de mercado, es decir, según el valor que se habría acordado entre partes independientes en circunstancias comparables. Este criterio está recogido específicamente en el artículo 18.1 LIS, que establece que “*Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado*”, entendido como “*aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia*”²⁶.

Este criterio responde al principio denominado *arm's length principle* (ALP), traducido como principio de plena competencia, que constituye el fundamento del régimen internacional de precios de transferencia. Como indica Santos Flores, dicho principio surgió como un mecanismo para realizar las correcciones valorativas necesarias para ajustar los resultados derivados de la aplicación del principio de contabilidad separada a una correcta asignación de rentas entre las partes intervinientes²⁷.

Así, el objetivo de este régimen no es negar la existencia de la operación ni cuestionar necesariamente la estructura societaria utilizada, sino evitar que la existencia de una relación entre las partes permita fijar precios distintos a los que habrían sido acordados por partes independientes. Con este método, la Administración tributaria puede

²⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), art. 18.1.

²⁷ Santos Flores, I., *Op. cit.*, p. 204.

comprobar si la contraprestación pactada entre las partes vinculadas refleja el valor económico real de la operación.

Para determinar dicho valor normal de mercado, la normativa del Impuesto sobre Sociedades prevé distintos métodos de valoración, entre los que destacan:

- el método del precio libre comparable
- el método del coste incrementado
- el método del precio de reventa
- el método de la distribución del resultado
- y el método del margen neto operacional²⁸.

Todos ellos deben cumplir siempre con el principio de libre competencia, ya que tienen como finalidad aproximar el precio de la operación vinculada al que se habría pactado entre partes independientes en circunstancias comparables.

Entre estos métodos, el del precio libre comparable ocupa un lugar especialmente relevante, ya que consiste en comparar directamente el precio de la operación vinculada con el precio aplicado en una operación equivalente realizada entre partes independientes. Este método resulta especialmente acertado cuando existe una operación comparable que permite identificar con claridad el valor de mercado del bien o servicio objeto de la transacción. En el ámbito de las sociedades profesionales, esta situación puede producirse cuando la sociedad presta a terceros los mismos servicios que previamente ha recibido del socio profesional, de modo que el precio pactado con el cliente independiente puede constituir una referencia directa del valor de mercado del servicio prestado.²⁹

La doctrina ha señalado que la aplicación de estos métodos presenta ciertas dificultades en el ámbito de las sociedades profesionales, ya que el valor económico de la actividad desarrollada suele depender en gran medida de la actuación personal del socio profesional. En este sentido, se ha destacado que uno de los principales problemas fiscales que plantean estas estructuras consiste en determinar qué parte de los ingresos generados

²⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), art. 18.4.

²⁹ Álvarez Barbeito, P., “Prestación de servicios profesionales a través de sociedades: la utilización atípica del método del precio libre comparable. Análisis de la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (JT 2016, 116)”, *Quincena Fiscal*, n. 20, 2016.

por la actividad corresponde realmente a la sociedad y cuál debe atribuirse al socio profesional que ha prestado efectivamente los servicios.³⁰

La jurisprudencia también ha abordado la determinación del valor normal de mercado en el ámbito de las operaciones vinculadas. En particular, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 establece criterios relevantes sobre la aplicación del método del precio libre comparable, señalando que cuando existe una operación equivalente realizada con terceros independientes, dicha operación puede ser utilizada como referencia para determinar el valor de mercado de la transacción vinculada. Específicamente:

La contraprestación pactada por esta segunda operación (...) es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar una corrección valorativa de ese precio pactado (...) sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable que proceda realizar³¹.

En definitiva, la exigencia de valorar las operaciones vinculadas conforme al valor normal de mercado es uno de los elementos fundamentales del régimen fiscal aplicable a las sociedades profesionales. A través de la aplicación de los métodos de valoración previstos en la normativa, la Administración tributaria puede verificar si las condiciones económicas pactadas entre la sociedad y sus socios se ajustan al principio de plena competencia y reflejan realmente la realidad económica de la actividad desarrollada.

3.1.3. Especial referencia a los servicios profesionales

La aplicación del régimen de operaciones vinculadas adquiere una especial relevancia en el ámbito de los servicios profesionales, donde la renta se genera mayoritariamente por la intervención personal del socio. En consecuencia, la delimitación entre la remuneración que corresponde atribuir a la sociedad y aquella que debe imputarse a la persona física resulta especialmente compleja. No se trata de negar la posibilidad de canalizar el ejercicio profesional a través de una sociedad, sino de determinar si dicha entidad

³⁰ Orena Domínguez, A., *Op. cit.*

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de junio de 2023 (recurso núm. 7268/2021) [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079130022023100194]. Fundamento jurídico quinto, apartado segundo.

participa realmente en la prestación del servicio y si la remuneración satisfecha al socio se ajusta al principio de libre competencia.

Desde la perspectiva administrativa, adquiere relevancia la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En ella se analiza el supuesto de sociedades que facturan a terceros servicios cuya ejecución depende esencialmente de la actividad personal del socio. En este contexto, establece que: *“Cuando el servicio que presta la persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo”* y *“la sociedad carece de medios para realizar la operación si no es por la necesaria e imprescindible participación de la persona física, no aportando valor añadido”*, resulta acorde con la metodología de operaciones vinculadas considerar que la contraprestación pactada con terceros constituye una *“operación no vinculada comparable”*³².

Este criterio indica que el análisis debe centrarse en la realidad económica de la operación, por lo que si la sociedad no dispone de medios materiales o personales significativos y la prestación depende esencialmente de la actividad del socio, el precio abonado por terceros independientes a la sociedad constituye una referencia adecuada para determinar el valor normal de mercado de la operación vinculada.

La doctrina ha analizado detalladamente esta problemática. En particular, Antonio Martínez Alfonso explica que la Administración tributaria ha prestado una atención creciente a los supuestos en los que las personas físicas canalizan su actividad profesional a través de sociedades, al considerar que pueden plantear *“riesgos fiscales relacionados con la interposición de sociedades en el proceso de facturación o canalización de rentas de personas físicas como consecuencia del desarrollo de una actividad profesional”*³³.

Además, Camacho Rubio advierte de las dificultades que plantea la aplicación práctica de estos criterios cuando se pretende establecer pautas rígidas de remuneración del socio. Así, señala que determinadas interpretaciones administrativas parecen sugerir que, para evitar conflictos con la Administración, los socios profesionales deberían percibir *“una parte muy importante de su beneficio (75%), aunque ello no guarde relación con los*

³² Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de marzo de 2016 (RG 00/08483/2015/00/00).

³³ Martínez Alfonso, A., “Tributación de las rentas de profesionales que prestan servicios para sus sociedades en las cuales participan”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n. 82, 2022, p. 1.

servicios efectivamente prestados por el socio profesional y/o resulte muy superior a su valor normal de mercado”³⁴.

Este enfoque administrativo y doctrinal se refleja en la jurisprudencia. Así, resulta especialmente ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de marzo de 2017, relativa al caso de una presentadora que desarrollaba su actividad profesional a través de sociedades interpuestas. La Sala analiza si dichas sociedades aportaban realmente medios personales y materiales relevantes o si, por el contrario, el valor económico de la actividad procedía esencialmente de las cualidades *intuitu personae* de la socia. En este sentido, la sentencia afirma que:

*Se trata de servicios de carácter personalísimo que solo se podían prestar por la socia en consideración a sus cualidades personales de presentación de programas de TV, galas publicidad derechos de autor de libros de la socia, sin que las sociedades tuvieran medios personales y materiales para su prestación más allá de su administradora y sin añadir valor alguno. Con ello se consigue una tributación inferior a la que legalmente procede.*³⁵

La importancia de esta resolución se debe a que, en primer lugar, confirma que en los supuestos de servicios profesionales de carácter personalísimo el análisis de las operaciones vinculadas debe atender necesariamente a quién genera realmente el valor económico del servicio; y, en segundo lugar, porque pone de manifiesto que si una sociedad no dispone de una estructura empresarial propia ni aporta valor significativo a la prestación, su mera existencia no basta para justificar que una parte sustancial de la renta permanezca en su sede.

En definitiva, tanto el criterio administrativo del TEAC como la doctrina y la jurisprudencia coinciden en que, en el ámbito de los servicios profesionales, la clave del análisis consiste en determinar si la sociedad aporta realmente una estructura económica relevante o si, por el contrario, la actividad depende fundamentalmente de la actuación personal del socio. En este segundo escenario, el precio abonado por terceros

³⁴ Camacho Rubio, J., “La prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas”, *Quincena Fiscal*, n. 7, 2016.

³⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de marzo de 2017 (recurso núm. 941/2015). Fundamento jurídico primero.

independientes constituye un criterio adecuado para determinar el valor normal de mercado de la operación vinculada.

En consecuencia, en el ámbito de las sociedades profesionales, el régimen de operaciones vinculadas se convierte en el principal instrumento utilizado por la Administración tributaria para analizar si la sociedad aporta una verdadera organización empresarial o si, por el contrario, la actividad económica depende esencialmente de la intervención *intuiti personae* del socio profesional.

3.2. La regularización por simulación

3.2.1. Concepto de simulación en el ámbito tributario

La simulación es otra de las figuras jurídicas que permite a la Administración tributaria analizar aquellas situaciones en las que la forma jurídica utilizada por los contribuyentes no refleja efectivamente la realidad económica de las operaciones realizadas. En otras palabras, se trata de aquellos supuestos en los que existe una diferencia entre lo que se declara formalmente y lo que sucede realmente desde el punto de vista económico. Esta figura resulta especialmente relevante en el ámbito tributario, ya que permite evitar la configuración de determinadas estructuras jurídicas con el único objetivo de modificar o reducir la carga fiscal de determinadas rentas.

El ordenamiento tributario español regula expresamente la simulación en el artículo 16 de la Ley General Tributaria. Este precepto establece que cuando la Administración identifique una sociedad en la que exista simulación, se gravará el hecho imponible que efectivamente se ha llevado a cabo por las partes. Además, prevé junto a la regularización de la situación, la exigencia de los intereses de demora y la imposición de la sanción pertinente³⁶. Así, la ley permite que la Administración deje de lado la apariencia formal del negocio jurídico y analice cuál es realmente la operación económica que se ha llevado a cabo.

Desde el punto de vista doctrinal, la simulación suele definirse como una situación en la que existe una discrepancia entre la voluntad declarada por las partes y su verdadera voluntad. Esto se traduce en que el negocio jurídico que se presenta formalmente no

³⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003), art. 16.

coincide con la realidad económica que se pretende realizar. En el ámbito de las actividades profesionales desarrolladas a través de sociedades, esta cuestión ha adquirido especial relevancia en los últimos años. Como explica Lucas Durán, quien analiza el fenómeno de la interposición de sociedades en la prestación de servicios profesionales, estos supuestos plantean la necesidad de determinar si nos encontramos ante una verdadera estructura empresarial o si, por el contrario, se trata de una mera apariencia jurídica destinada a alterar la tributación de las rentas obtenidas por el profesional.³⁷

En este contexto, la doctrina ha destacado que la utilización de sociedades para realizar actividades profesionales no es, en sí misma, algo ilícito o necesariamente problemático desde el punto de vista fiscal. De hecho, la creación de una sociedad puede responder a múltiples razones organizativas, empresariales o incluso de responsabilidad patrimonial; pero esto no impide a la Administración analizar la realidad económica de las operaciones cuando existan indicios de utilización instrumental de la sociedad. En este sentido, Falcón y Tella recuerda que:

No se trata de impedir la posibilidad de que un contribuyente pueda realizar una actividad profesional por medio de una sociedad, lo cual se enmarca, a priori, en el derecho que asiste a cualquier profesional a elegir libremente la forma en que quiere desarrollar su profesión. Pero ello no significa, se aclara inmediatamente, 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.³⁸

Precisamente por ello, la doctrina ha señalado que la simulación puede aparecer cuando la sociedad interpuesta carece de una verdadera estructura empresarial y la actividad económica se desarrolla, en realidad, a través del trabajo personal del socio o profesional. En este sentido, Alonso González destaca que la problemática de las sociedades profesionales interpuestas surge especialmente en aquellos casos en los que la sociedad

³⁷ Lucas Durán, M., *Op. cit.*, p. 157.

³⁸ Falcón y Tella, R., *Op. cit.*

carece de medios materiales o personales propios y se limita a canalizar los ingresos derivados de servicios de carácter personalísimo.³⁹ En estas situaciones, la Administración tributaria puede acudir a la figura de la simulación para determinar cuál es la verdadera operación económica realizada y atribuir la tributación correspondiente a quien efectivamente desarrolla la actividad.

Por tanto, la simulación se configura en el ámbito tributario como un instrumento dirigido a garantizar que la tributación de las operaciones responda a su verdadera naturaleza económica, evitando así que determinadas estructuras jurídicas meramente formales alteren el régimen fiscal aplicable a las rentas obtenidas por los contribuyentes.

3.2.2. *Simulación absoluta y relativa en la interposición societaria*

Una vez definido el concepto general de simulación en el ámbito tributario, resulta fundamental distinguir entre las distintas formas en las que esta se puede manifestar. Tradicionalmente, la doctrina distingue entre simulación absoluta y simulación relativa, categorías que permiten identificar el tipo de discordancia existente entre la realidad económica de una operación y la forma jurídica utilizada por las partes.

La simulación absoluta es aquella que se produce cuando el negocio jurídico declarado por las partes no responde a ninguna operación real, es decir, cuando se crea una apariencia jurídica completamente ficticia sin que exista una verdadera actividad económica subyacente. En estos casos, el negocio formalmente declarado carece de contenido real y se utiliza únicamente como instrumento para generar una determinada apariencia jurídica. Desde el punto de vista tributario, estos supuestos no son especialmente habituales en el ámbito de las actividades profesionales, donde normalmente sí existe una actividad económica efectiva, aunque se canalice a través de estructuras societarias discutibles.

Por el contrario, la simulación relativa se produce cuando el negocio jurídico formalmente declarado oculta otro diferente que constituye la verdadera operación realizada. En este segundo caso sí que existe una operación económica real, pero se presenta bajo una forma jurídica diferente de la que le corresponde por su naturaleza. Este tipo de situaciones se

³⁹ Alonso González, L. M., “La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas”, *Quincena Fiscal*, n. 22, 2020.

dan con gran frecuencia en los supuestos de interposición de sociedades en el ejercicio de actividades profesionales.

En relación con estos supuestos, Alonso González explica que la regularización por simulación se produce especialmente cuando la sociedad carece de medios materiales y humanos propios y se limita a facturar los servicios que en realidad presta el profesional persona física.⁴⁰

Esta problemática conecta con la figura de las llamadas sociedades instrumentales o de pantalla, que han sido objeto de análisis doctrinal a lo largo de los últimos años. En este sentido, Eduardo Barrachina señala que la cuestión central en estos supuestos consiste en determinar si la sociedad desarrolla realmente una actividad económica autónoma o si, por el contrario, se trata de una entidad utilizada simplemente para canalizar la prestación de servicios profesionales. Como indica el antiguo Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, nada impide jurídicamente que una actividad profesional se ejerza a través de una sociedad; sin embargo, ello no excluye que en determinados casos la sociedad pueda calificarse como una mera estructura interpuesta cuando no existe una verdadera organización empresarial⁴¹.

Desde la perspectiva de la práctica administrativa, estas situaciones suelen ser analizadas en el marco de las actuaciones de la Inspección tributaria. De hecho, en los últimos años se han intensificado las actuaciones inspectoras dirigidas a examinar la utilización de sociedades en el desarrollo de actividades profesionales, artísticas o deportivas. La doctrina señala que muchas de estas actuaciones se centran en determinar si la sociedad interpuesta responde a una verdadera actividad empresarial o si, por el contrario, constituye únicamente una estructura formal utilizada para alterar la tributación de las rentas obtenidas por el profesional⁴².

Por tanto, la distinción entre simulación absoluta y simulación relativa resulta fundamental para comprender el tratamiento jurídico de la interposición societaria en el ámbito tributario. Mientras que la simulación absoluta se refiere a negocios jurídicos completamente ficticios, la simulación relativa aparece cuando la forma jurídica utilizada

⁴⁰ Alonso González, L. M., *Op. cit.*

⁴¹ Barrachina Juan, E., “Las sociedades profesionales instrumentales o de pantalla”, *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, n. 348, 2019.

⁴² Márquez Sillero, C., y Márquez Márquez, A., “Actuación inspectora. Sociedad interpuesta. Simulación. Acuerdo sancionador. Supuesto de hecho. Comentario”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n. 31, 2017.

oculta la verdadera naturaleza de la operación económica realizada. En los supuestos de actividades profesionales desarrolladas a través de sociedades, la discusión suele centrarse precisamente en este segundo tipo de simulación, ya que la actividad económica existe realmente, pero puede plantearse si la sociedad interpuesta actúa como un verdadero sujeto empresarial o si se limita a funcionar como una estructura instrumental.

3.3. Criterios de elección de la vía de regularización

3.3.1. Factores determinantes: medios materiales y personales

Uno de los principales criterios utilizados por la Administración tributaria para determinar la vía adecuada de regularización en los supuestos de interposición de sociedades en actividades profesionales es el análisis de los medios materiales y personales de los que dispone la entidad. En particular, la comprobación de si la sociedad interviene realmente en la prestación de los servicios o si, por el contrario, la actividad depende esencialmente de la actuación directa del socio profesional.

Desde la perspectiva administrativa, la utilización de una sociedad para canalizar la actividad profesional no es, en sí misma, contraria al ordenamiento jurídico. El sistema tributario permite que los profesionales desarrollen su actividad a través de sociedades mercantiles, lo que forma parte de la libertad de organización económica. Sin embargo, esta posibilidad no puede servir para legitimar estructuras societarias que carecen de sustancia económica real y cuya función se centra únicamente en alterar la tributación efectiva del profesional.

En este sentido, la propia Agencia Tributaria ha advertido que la libertad del contribuyente para elegir la forma jurídica de su actividad no puede utilizarse para amparar prácticas destinadas a reducir ilícitamente la carga fiscal mediante la utilización de sociedades interpuestas. De acuerdo con la Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas:

En palabras del TSJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012), sentencia confirmada por STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015): “Es cierto que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin

*intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional.*⁴³

A partir de este supuesto, el análisis de la correcta tributación de estas sociedades requiere examinar las circunstancias concretas de cada caso para determinar si la sociedad dispone realmente de una estructura organizativa propia, o si su intervención es meramente formal. La doctrina administrativa ha identificado, en particular, dos aspectos esenciales que deben analizarse:

- a) Por un lado, si los medios materiales y humanos utilizados para la prestación de los servicios pertenecen efectivamente a la sociedad o al profesional; y, por otro,
- b) Si la intervención de la entidad en la realización de la actividad económica es real y efectiva.

Este planteamiento muestra como la mera existencia formal de medios materiales o personales no resulta suficiente para justificar la intervención de la sociedad en la actividad económica. Por tanto, lo relevante es determinar si dichos medios participan efectivamente en la generación de los ingresos y si la sociedad aporta una organización empresarial real que vaya más allá de la simple canalización formal de las rentas obtenidas por el profesional.

La jurisprudencia ha desarrollado estos criterios en múltiples ocasiones. Un ejemplo especialmente significativo se encuentra en la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2017, relativa a la sociedad *Producciones Digitales Milenio, S.L.*, utilizada para canalizar los ingresos derivados de la participación de la periodista en el programa televisivo *Cuarto Milenio*. En esta resolución, el Tribunal Supremo examina precisamente si la sociedad aportaba medios propios para el desarrollo de la actividad y concluye que:

Estas exigencias no concurren en el presente caso, puesto que los rendimientos discutidos se obtienen exclusivamente por la intervención personal y directa de la recurrente en los programas de televisión, “Cuarto Milenio”, sin que la sociedad “Producciones Digitales Milenio, S.L.” aporte ningún otro medio, ni material ni personal, para llevar a cabo esas actuaciones de carácter

⁴³ Agencia Estatal de Administración Tributaria, “Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas”.

*personalísimo, siendo las cualidades artísticas y de comunicación de Rosana el único elemento determinante de la contratación.*⁴⁴

La sentencia indica que, cuando la obtención de los ingresos depende exclusivamente de la actuación personal del profesional y la sociedad no aporta medios relevantes para el desarrollo de la actividad, la intervención de la entidad carece de sustancia económica real.

Junto a la cuestión material relativa a la existencia de medios, la jurisprudencia también ha abordado el problema desde la perspectiva probatoria, desde el *onus probandi*. En particular, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de abril de 2018 subraya que corresponde al contribuyente acreditar la existencia de medios materiales y personales suficientes para justificar la intervención efectiva de la sociedad en la actividad económica. En palabras del tribunal: “*La acreditación de la presencia de dichos medios personales y materiales debe acreditarse por quien pretende favorecerse de dicha presunción.*”⁴⁵

Así, la Audiencia Nacional establece claramente que no basta con alegar la existencia de una estructura societaria, sino que es necesario demostrar que dicha entidad dispone realmente de los medios necesarios para desarrollar la actividad y que estos se utilizan efectivamente para la obtención de los ingresos.

Teniendo en cuenta la doctrina administrativa y la jurisprudencia analizada, se puede afirmar que el examen de los medios materiales y personales constituye uno de los criterios determinantes para valorar la realidad económica de las estructuras societarias utilizadas en el ejercicio de actividades profesionales. En particular, deben analizarse tres elementos fundamentales:

- 1) La existencia de una estructura organizativa propia en la sociedad
- 2) La suficiencia funcional de los medios disponibles para la realización de la actividad y, finalmente,

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de julio de 2017 (rec. núm. 3015/2016) [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079130022017100286]. Fundamento jurídico segundo.

⁴⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de abril de 2018 (rec. núm. 213/2015). Fundamento jurídico quinto.

- 3) La identificación de quién aporta el valor esencial del servicio, especialmente en actividades profesionales o artísticas de carácter personalísimo.

En consecuencia, cuando del análisis del caso se desprende que la sociedad dispone de medios materiales y personales suficientes y participa efectivamente en la actividad económica, la cuestión se desplaza hacia la correcta valoración de las relaciones económicas entre la sociedad y el socio profesional. Por el contrario, cuando la entidad carece de estructura organizativa real o su intervención es meramente formal, la sociedad pierde relevancia económica como sujeto que interviene en la actividad.

Esta distinción resulta esencial para determinar la vía de regularización aplicable, cuestión que será analizada en el apartado siguiente al comparar el tratamiento de estos supuestos desde la perspectiva de las operaciones vinculadas y de la simulación.

3.3.2. Análisis comparado: operaciones vinculadas vs. simulación

Una vez analizado el uso de sociedades en el ejercicio de actividades profesionales, resulta fundamental analizar la reacción del ordenamiento tributario cuando la Administración considera que la interposición societaria no refleja adecuadamente la realidad económica de la actividad desarrollada. En este ámbito, tanto la práctica administrativa como la doctrina coinciden en que la respuesta jurídica depende, principalmente, del grado real de intervención de la sociedad en la prestación de los servicios profesionales.

La propia Administración tributaria ha abordado esta cuestión en su nota sobre la interposición de sociedades por personas físicas, en la que se establece que el elemento fundamental para valorar estas estructuras consiste en analizar si la entidad dispone de medios personales y materiales suficientes y adecuados para el desarrollo de la actividad, y si dichos medios han intervenido realmente en la prestación del servicio. En este sentido, la nota señala que:

En el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una

*sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada.*⁴⁶

En estos casos, la sociedad actúa únicamente como instrumento formal de facturación, sin desempeñar una función real en la prestación de los servicios profesionales. Cuando se constata esta situación, la Administración ha recurrido con frecuencia a la figura de la simulación, prevista en el artículo 16 de la LGT, con el objetivo de atribuir directamente las rentas a la persona física del profesional que ha desarrollado efectivamente la actividad.

Sin embargo, la propia nota administrativa distingue claramente esta situación de aquellos casos en los que la sociedad sí que dispone de medios adecuados y participa realmente en la prestación de los servicios. En tales supuestos, el problema no se basa en la existencia de la sociedad, sino en la correcta valoración de las relaciones económicas entre la sociedad y el socio profesional. Así, la nota afirma que si la entidad interviene efectivamente en la actividad, el análisis debe centrarse en comprobar si las prestaciones han sido valoradas conforme al régimen de operaciones vinculadas previsto en el artículo 18 de la LIS.⁴⁷

Esta distinción entre simulación e incorrecta valoración de operaciones vinculadas ha sido estructurada por la doctrina. En particular, Bas Soria y Payá Martínez explican que el tratamiento tributario de una sociedad interpuesta depende de que esta tenga “*una mínima sustancia económica y aporte, aunque sea escaso, un cierto valor añadido*”⁴⁸. Cuando la sociedad carece de organización empresarial propia o no participa en la prestación efectiva del servicio, la Administración puede entender que la entidad se ha utilizado únicamente como una estructura instrumental destinada a canalizar las rentas generadas por el profesional, lo que justifica la aplicación de la figura de la simulación. Por el contrario, cuando la sociedad dispone de medios personales o materiales y participa realmente en la actividad, la cuestión debe resolverse mediante la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, comprobando si la retribución atribuida a cada parte responde al valor de mercado.

⁴⁶ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Op. cit.*

⁴⁷ *Id.*

⁴⁸ Bas Soria, J., y Payá Martínez, T., “Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 493, 2024, p. 85.

En la misma línea se pronuncia Falcón y Tella, al aclarar que la utilización de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales es, en principio, plenamente legítima, pues forma parte del derecho de los contribuyentes a organizar su actividad económica mediante la forma jurídica que consideren más adecuada.

No obstante, el autor advierte de que esta libertad organizativa no puede servir de cobertura para estructuras puramente instrumentales destinadas a reducir la carga fiscal. Por ello, el análisis debe centrarse en determinar si la sociedad interviene realmente en la actividad o si se limita a actuar como una entidad de facturación de los servicios prestados personalmente por el profesional. En particular, resulta relevante examinar la titularidad y utilización efectiva de los medios personales y materiales empleados en la prestación de los servicios, pero teniendo en cuenta que *“no es preciso que los medios materiales y humanos sean de titularidad de la persona jurídica, pues la sociedad siempre puede subcontratar esos medios”*, y que *“en muchas actividades, sobre todo profesionales, para realizar esa actividad no son necesarios cuantiosos medios personales y materiales, sino que basta una mínima capacidad intelectual, del socio, por ejemplo”*⁴⁹. Sin embargo, en líneas generales, sí son la titularidad y la utilización efectiva de los medios los elementos que permiten distinguir entre una estructura societaria genuina y una mera interposición formal.

La jurisprudencia también ha aplicado estos criterios para resolver conflictos derivados de la utilización de sociedades profesionales. Entre múltiples ejemplos ilustrativos, se encuentra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de febrero de 2020, relativa a la prestación de servicios de anestesiología a través de una estructura societaria. En este caso, la Administración tributaria analizó las relaciones existentes entre el profesional, la sociedad a través de la cual prestaba los servicios y la entidad que contrataba dichos servicios médicos, con el fin de determinar si la sociedad intervenía realmente en la actividad o si, por el contrario, se trataba de una mera interposición formal.

Tras examinar las circunstancias del caso, la inspección concluyó que la sociedad intervenía efectivamente en la prestación de los servicios, pero que las operaciones entre las partes vinculadas no habían sido valoradas conforme al valor de mercado. En particular, se constató que los servicios prestados por el socio a la sociedad coincidían

⁴⁹ Falcón y Tella, R., *Op. cit.*

sustancialmente con los que esta prestaba a terceros, lo que permitía identificar un comparable interno adecuado para la valoración de la operación. El tribunal consideró ajustada a Derecho la actuación de la Administración, que no cuestionó la existencia de la sociedad, sino que procedió a regularizar la situación mediante la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, al tratarse de un problema de valoración y no de simulación.

Este planteamiento es coherente con la distinción doctrinal analizada anteriormente. Cuando la sociedad carece de medios propios o no interviene realmente en la prestación del servicio, la Administración puede acudir a la figura de la simulación para atribuir directamente las rentas al profesional que desarrolla la actividad. Por otro lado, cuando la entidad dispone de una mínima organización y participa efectivamente en la actividad económica, la cuestión debe resolverse mediante la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, ajustando en su caso la valoración de las prestaciones al valor de mercado.

En definitiva, el tratamiento tributario de las sociedades interpuestas exige un análisis casuístico de la realidad económica de la estructura societaria. La doctrina y la práctica administrativa coinciden en que la distinción fundamental consiste en determinar si la sociedad constituye una estructura empresarial real o una mera entidad instrumental. A partir de este criterio, el ordenamiento ofrece dos mecanismos principales de reacción: la aplicación de la figura de la simulación, cuando la sociedad carece de sustancia económica y no interviene en la actividad; o la revisión de las operaciones vinculadas, cuando la sociedad participa efectivamente en la prestación de los servicios, pero las relaciones económicas entre las partes no se ajustan a valores de mercado.

IV. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 18.6 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA

Una vez analizada la interposición de sociedades profesionales, procede examinar el régimen fiscal aplicable a las operaciones realizadas entre el socio profesional y la entidad. En este contexto, el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece el principio de plena competencia, por el cual las operaciones entre partes vinculadas deben valorarse por su valor de mercado.

Sobre esta base, el presente capítulo analiza el principio general del artículo 18 LIS, la regla específica prevista para las sociedades profesionales en el artículo 18.6 LIS, los requisitos necesarios para su aplicación y, finalmente, los principales problemas interpretativos y de aplicación práctica de este régimen.

4.1. El principio de plena competencia en el artículo 18 LIS

Como se ha indicado previamente al analizar la valoración a valor de mercado, el régimen de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades se basa en la idea de que la existencia de una relación vinculada no puede justificar, por sí sola, una valoración distinta de la que habría resultado entre partes independientes.

La base normativa de este régimen se encuentra en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En particular, su apartado primero establece que las operaciones efectuadas entre sujetos vinculados se valorarán por su valor de mercado, entendido como *“aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”*⁵⁰.

Este precepto recoge en el derecho interno español el denominado “principio de plena competencia” (*arm’s length principle*), que constituye el criterio para la valoración de las operaciones vinculadas. Dicho principio no se limita al ordenamiento español, sino que forma parte del estándar internacional en materia de precios de transferencia. Así lo reconocen las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, que lo definen expresamente como *“the international transfer pricing standard that OECD member countries have agreed should*

⁵⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), art. 18.1.

be used for tax purposes”⁵¹, basado en la comparación de las condiciones pactadas entre las partes vinculadas, y las que habrían acordado entre empresas independientes en circunstancias comparables.

De acuerdo con ello, el propio preámbulo de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que “*el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente*”, por lo que la interpretación de su régimen debe realizarse en concordancia con las Directrices de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea, siempre que no contradigan lo dispuesto en la ley o en su normativa de desarrollo⁵². Esto refleja la progresiva armonización internacional de los criterios de valoración aplicables a las operaciones entre partes vinculadas.

En el plano reglamentario, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades desarrolla el denominado “análisis de comparabilidad”, que es un elemento esencial para la aplicación del principio de plena competencia. En particular, su artículo 17.2 establece que, para valorar correctamente una operación vinculada, se deben tener en cuenta:

- las características de los bienes o servicios,
- las funciones y riesgos asumidos por las partes,
- los términos contractuales,
- las circunstancias económicas del mercado y
- las estrategias empresariales.⁵³

En la práctica, la aplicación de este principio no siempre conduce a una cifra única, sino que con frecuencia puede determinarse un rango de valores de mercado. En este sentido, la propia Agencia Tributaria destaca que la valoración de estas operaciones no constituye una ciencia exacta y que, cuando persisten defectos de comparabilidad, es posible obtener un rango de cifras relativamente fiables.⁵⁴ El artículo 17.7 RIS contempla esta posibilidad

⁵¹ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, París, 2017 (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>; última consulta: 19/03/2026).

⁵² Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), preámbulo, apartado III, 1.e).

⁵³ Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE 11 de julio de 2015), art. 17.

⁵⁴ Agencia Estatal de Administración Tributaria, “Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia”, 2021.

al disponer que, cuando pueda determinarse un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, “*se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad*”.

Por tanto, el principio de plena competencia no exige necesariamente la determinación de un único valor exacto, sino una estimación razonable basada en métodos de valoración y comparables concordantes con las circunstancias de la operación. En la práctica, esto implica que cuando el valor declarado por el contribuyente se encuentra dentro del rango de plena competencia, no procede realizar ajuste alguno; mientras que, si se sitúa fuera de dicho rango, se lleva a cabo una corrección (normalmente tomando como referencia la mediana, salvo que exista una justificación para acudir a otro punto del rango).⁵⁵

La aplicación de estas reglas generales se extiende también a las relaciones entre socios profesionales y sus sociedades, que constituyen uno de los supuestos más frecuentes de operaciones vinculadas. Así lo confirma la Dirección General de Tributos en su consulta V2405-21, al señalar que, cuando un socio profesional ostenta una participación superior al 25 % en la entidad, ambos se consideran vinculados según el artículo 18.2.a) LIS y, en consecuencia, las operaciones realizadas entre ellos deben valorarse por su valor de mercado. La DGT también recuerda que en estos casos la determinación del valor de mercado puede realizarse mediante cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 LIS, salvo que resulte aplicable la regla específica establecida en el artículo 18.6 de la ley.⁵⁶

En conclusión, el principio de plena competencia es el fundamento del régimen de operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades, buscando garantizar que las transacciones realizadas entre partes vinculadas se valoren conforme a criterios comparables a los del mercado y evitando así una incorrecta determinación de la base imponible. Sobre este marco general se articula la regla especial prevista en el artículo 18.6 LIS para la prestación de servicios por socios profesionales a sus entidades vinculadas, cuyo análisis se aborda en el siguiente apartado.

⁵⁵ *Id.*

⁵⁶ Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2405-21, de 23 de agosto de 2021.

4.2. La regla específica del artículo 18.6 LIS para actividades profesionales

Frente al régimen general de operaciones vinculadas, el legislador ha previsto una regla específica para los casos en los que la prestación de servicios a la sociedad la lleva a cabo el socio profesional, persona física. Esta regla, que se recoge en el artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, busca facilitar la valoración de este tipo de prestaciones cuando se dan determinadas condiciones objetivas, evitando así acudir a los métodos generales del artículo 18.4 LIS.

Así, el artículo 18.6 LIS establece que *“el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos”*⁵⁷. El uso del verbo “podrá” indica que no se trata de una regla imperativa, sino de un mecanismo específico de simplificación que opera como una especie de *safe harbour* o puerto seguro.

Precisamente así es como lo entiende la doctrina. El catedrático Blázquez Lidoy señala que *“La LIS ha configurado un puerto seguro para las sociedades que realizan actividades profesionales con el objeto de que la retribución convenida entre la sociedad y el socio profesional no pueda ser objeto de corrección valorativa”*⁵⁸. Esta aclaración resulta especialmente útil para entender que el artículo 18.6 LIS no altera el principio de plena competencia, sino que establece una presunción favorable para el contribuyente cuando la estructura societaria y la política retributiva cumplen determinadas condiciones normativas.

Sin embargo, esta regla especial no puede analizarse aisladamente, sino que se debe tener en cuenta el contexto en el que surge. La Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas establece que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es, en principio, lícita; no obstante, advierte que esa

⁵⁷ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014), art. 18.6.

⁵⁸ Blázquez Lidoy, A., “Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 490, 2024, p. 13 (disponible en: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20229>; última consulta: 19/03/2026).

libertad organizativa no puede utilizarse para encubrir estructuras puramente instrumentales. Específicamente, la nota declara:

*Pero eso no significa que la Administración tributaria deba aceptar automáticamente la validez jurídica de todo tipo de operaciones de prestación de servicios realizadas por una persona física a través de una sociedad profesional, ni asumir necesariamente que en toda operación realizada a través de una sociedad profesional ha de admitirse que la intervención de la sociedad es real, ni tampoco admitir la valoración de las prestaciones cuando estas no respondan a un verdadero valor de mercado.*⁵⁹

Por tanto, la regla del artículo 18.6 LIS cumple una función importante, ya que sirve para distinguir aquellos casos en los que realmente existe una sociedad profesional, con medios adecuados y una sustancia económica; de aquellos en los que la entidad actúa únicamente como instrumento de facturación. Es decir, el *safe harbour* no pretende legitimar cualquier estructura societaria, sino ofrecer una vía clara de valoración para aquellos casos en los que la sociedad participa realmente en la actividad y la retribución del socio profesional se ajusta a los parámetros legales.

Citando a Font Gorgorió: “*resulta más relevante la condición de profesional del socio que presta los servicios que de la sociedad profesional*”⁶⁰, Blázquez Lidoy subraya que el concepto de “actividades profesionales” empleado por el artículo 18.6 LIS no debe entenderse como una remisión estricta al régimen mercantil de la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, sino como un concepto propio del derecho tributario, vinculado principalmente al sistema interno de actividades profesionales en el IRPF⁶¹. Esta precisión es importante porque amplía el ámbito potencial de aplicación de la norma, pudiendo alcanzar a otras entidades que, desde el punto de vista fiscal, desarrollan actividades de carácter profesional.

⁵⁹ Agencia Estatal de Administración Tributaria, *Op. cit.*

⁶⁰ Font Gorgorió, P. E., *Problemáticas fiscales en la calificación y valoración de la relación socio profesional y sociedad profesional*, tesis doctoral, Universidad Ramón Llull, 2016, p. 304 (disponible en: <http://hdl.handle.net/10803/400555>; última consulta: 18/03/2026).

⁶¹ Blázquez Lidoy, A., *Op. cit.*

Otro rasgo esencial del artículo 18.6 LIS es su naturaleza opcional. La DGT fue especialmente clara con esto en su consulta vinculante V1868-22, de 8 de agosto de 2022. En ella, afirma que:

El apartado 6 del artículo 18 de la LIS permite considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado (...) siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicho apartado.

Y añade que:

En caso de no aplicarse lo señalado en dicho precepto, así como en el supuesto de no cumplirse los requisitos establecidos en el mismo, los servicios prestados (...) se valorarán por su valor de mercado aplicando cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS.⁶²

Esta consulta confirma dos ideas fundamentales. La primera es que el artículo 18.6 LIS no sustituye el régimen general de operaciones vinculadas, sino que actúa como una regla especial y voluntaria suya. La segunda es que, cuando no se aplica el *safe harbour* (porque no se quiere aplicar o porque no se cumplen sus requisitos), no se invalida automáticamente la estructura, sino que se remite a la regla general de valoración a mercado del artículo 18.4 LIS.

En conclusión, la regla específica del artículo 18.6 LIS busca solucionar la dificultad de valorar las prestaciones realizadas por socios profesionales a sociedades vinculadas, especialmente en aquellos ámbitos en los que la aportación personal del socio tiene un peso fundamental. No surge como una excepción al principio de plena competencia, sino como una vía de simplificación y seguridad jurídica para los casos en los que el legislador entiende que se puede presumir que el valor pactado corresponde con el valor de mercado. Precisamente por ello, el interés principal del precepto no se reduce a su formulación legal, sino que se desplaza a los requisitos exigidos para su aplicación, cuyo análisis corresponde al siguiente apartado.

⁶² Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1868-22, de 8 de agosto de 2022.

4.3. Requisitos para la aplicación del *safe harbour*

El régimen especial de valoración de las operaciones entre socios profesionales y sus sociedades, que actúa como puerto seguro o *safe harbour*; simplificando la aplicación del principio de libre competencia al considerar que la retribución satisfecha al socio se corresponde con el valor de mercado; requiere para su aplicación el cumplimiento de determinados requisitos.

Por tanto, la aplicación de este régimen no es automático, sino que exige el cumplimiento acumulativo de varios requisitos respecto a la estructura de ingresos de la sociedad, a la distribución del resultado, y a la determinación de la retribución de los socios profesionales. Cuando dichos requisitos no se cumplen, la operación debe valorarse conforme a los métodos generales de valoración previstos en el artículo 18.4 LIS.

4.3.1. Predominio de ingresos profesionales y existencia de medios materiales y humanos adecuados

El primer requisito, recogido en el artículo 18.6.a) LIS, exige que “*más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales*”. Además, la entidad debe contar con “*los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad*”.

Este primer requisito busca garantizar que la sociedad no sea una mera estructura instrumental entre el profesional y sus clientes, sino que desarrolle efectivamente la actividad económica. La Administración tributaria insiste en que el cumplimiento de este requisito es indispensable para poder acogerse al régimen especial.

En este sentido, la DGT ha señalado que cuando una sociedad no alcanza el umbral del 75% de ingresos profesionales, no puede aplicarse el régimen del artículo 18.6 LIS. Así, la consulta vinculante V1866-22 establece que, cuando los ingresos profesionales no llegan a dicho porcentaje, se deberá acudir a los métodos del artículo 18.4 LIS para realizar la valoración.⁶³

Por tanto, el incumplimiento de este requisito no invalida la operación entre sociedad y socio, pero sí impide utilizar el mecanismo simplificado de valoración.

⁶³ *Id.*

4.3.2. Distribución mínima del resultado previo a favor de los socios profesionales

El segundo requisito, recogido en el artículo 18.6.b) LIS, establece que “*la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios*”.

Este requisito busca asegurar que la mayoría del valor generado por la actividad profesional se atribuya a los socios que prestan los servicios, evitando así que los beneficios se queden retenidos en la sociedad para obtener una tributación más favorable.

La DGT, en la consulta vinculante V1873-22, ha especificado que el concepto de “resultado previo” utilizado por la norma debe entenderse como el “*resultado contable, a partir del cual se determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS*”.⁶⁴

Esta interpretación determina la base sobre la que debe calcularse el porcentaje mínimo del 75 % exigido por la norma.

4.3.3. Determinación de la retribución individual de los socios profesionales

El tercer requisito, recogido en el artículo 18.6.c) LIS, establece la forma en la que se debe fijar la retribución individual de cada socio profesional. La norma exige que dicha retribución se determine conforme a criterios escritos que reflejen la contribución efectiva de cada socio a la actividad de la sociedad.

Además, la norma establece un límite mínimo adicional: la retribución de cada socio profesional no puede ser inferior al “*1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas*”. En el caso de que la sociedad no disponga de empleados que realicen funciones comparables, el mínimo se eleva a “*5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples*” (IPREM).

⁶⁴ Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1873-22, de 8 de agosto de 2022.

Este último requisito busca reforzar la conexión entre la aportación del socio a la actividad profesional de la entidad y su retribución, evitando que estas se fijen de manera arbitraria o artificial con fines fiscales.

4.3.4. Consecuencias del incumplimiento de los requisitos

La jurisprudencia ha confirmado que el régimen del artículo 18.6 LIS tiene carácter opcional y condicionado, por lo que únicamente se puede aplicar cuando se cumplen todos los requisitos establecidos por la norma.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 12 de julio de 2021 recuerda que el cumplimiento de dichos requisitos es imprescindible para que opere la presunción de valoración a mercado prevista en el precepto. De no cumplirse la totalidad de ellos “*deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 16.4 del TRLIS que regula los métodos para la determinación del valor normal de mercado*”, por lo que la Administración procedería a valorar las operaciones mediante los métodos generales previstos en la normativa del impuesto.⁶⁵

Por tanto, el artículo 18.6 LIS no sustituye al régimen general de operaciones vinculadas, sino que establece una regla simplificada condicionada con el objetivo de facilitar la valoración de las prestaciones profesionales cuando se cumplen determinadas garantías económicas y organizativas.

4.4. Problemas interpretativos y aplicación práctica

A pesar del objetivo simplificador del artículo 18.6 LIS, su aplicación práctica ha planteado varias dificultades. Estas no derivan tanto de la redacción abstracta del precepto, sino de su encaje en el sistema general de operaciones vinculadas y en la forma en que la Administración ha intentado regularizar este tipo de estructuras. En particular, los problemas se agrupan en tres cuestiones:

⁶⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de julio de 2021 (recurso núm. 955/2019) [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. 46250330032021100818]. Fundamento jurídico segundo.

- a) La tendencia administrativa de trasladar al socio profesional el beneficio generado por la sociedad,
- b) La delimitación entre la regla especial y los métodos generales del artículo 18.4 LIS, y
- c) El procedimiento de las regularizaciones cuando intervienen varias partes vinculadas.

En la doctrina, Pedreira Menéndez ha afirmado que uno de los principales problemas aparece cuando la Administración, para valorar la relación entre el socio profesional y su sociedad, parte de los ingresos obtenidos por esta y los traslada casi automáticamente al socio, como si la entidad no añadiera valor alguno a la operación. En su comentario a la SAN de 4 de enero de 2021, declara:

Al total de ingresos de la sociedad se le restan algunos gastos directamente vinculados con la misma para, a continuación, proceder a imputar el resultado de forma íntegra al socio profesional como retribución a valor de mercado de los servicios del trabajo prestado.⁶⁶

El catedrático critica que se ignore la posible aportación organizativa, personal y material, así como la asunción de riesgos, por parte de la sociedad.

Esta cuestión ha sido abordada de forma clara por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de enero de 2021, que rechaza expresamente esa forma de proceder, afirmando que “no es posible operar como lo hace la Administración, esto es, separando, por una parte, la actividad de la sociedad, y por otra, la actividad que en favor de la sociedad realiza el socio”⁶⁷. Es decir, la AN no rechaza la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, sino que rechaza el *modus operandi* de identificar los ingresos de la sociedad con la retribución correspondiente al socio profesional. Por esto, la sentencia concluye que, aunque la Administración puede valorar la operación vinculada:

Este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. Sin embargo, este método no cobertura a la

⁶⁶ Pedreira Menéndez, J., “La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales. Análisis de la SAN de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 458, 2021, p. 180.

⁶⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de enero de 2021 (recurso núm. 1092/2017) [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079230022021100009]. Fundamento jurídico segundo.

*consideración de la prestación de servicios del socio, como si directamente se hubieran prestado a un tercero y no a la sociedad profesional.*⁶⁸

En segundo lugar, la práctica administrativa ha planteado otro problema distinto: si la regla del artículo 18.6 LIS debe ser aplicada de oficio por los órganos de revisión cuando el contribuyente no la ha invocado expresamente. Sobre esta cuestión se ha pronunciado el TEAC en su Resolución de 22 de septiembre de 2022, estableciendo que “*Los tribunales económico-administrativos no pueden extender su revisión a la posibilidad, no alegada por el obligado tributario, de que pudiera resultar de aplicación la especialidad de las operaciones vinculadas*”.⁶⁹

Este criterio confirma que el artículo 18.6 LIS actúa como un mecanismo opcional o *safe harbour*, cuya aplicación exige la iniciativa del obligado tributario. Por tanto, si el contribuyente no justifica la aplicación de este régimen especial, la regularización deberá realizarse conforme a las reglas generales del artículo 18.4 LIS, sin que los órganos de revisión puedan reconstruir de oficio esa alternativa.

El tercer problema identificado en la práctica de este precepto aparece en el plano procedimental, especialmente cuando la Administración regulariza de forma separada a las distintas partes vinculadas. Sobre esta cuestión se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 6 de junio de 2022, afirmando que “*todo ello no excluye la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas*”⁷⁰. Así, la Administración declara su potestad para desarrollar actuaciones inspectoras simultáneas respecto de las distintas partes vinculadas, pudiendo regularizar a la vez la situación de la sociedad y del socio profesional, con el límite de respetar las garantías procedimentales y la coherencia del resultado final.

En conclusión, la aplicación práctica del artículo 18.6 LIS no ha logrado eliminar los problemas relacionados con las sociedades profesionales, sino que los ha desplazado. La cuestión ya no se centra únicamente en la licitud de la sociedad interpuesta, sino también

⁶⁸ *Id.* Fundamento jurídico cuarto.

⁶⁹ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2022 (RG 00/00752/2022/00/00).

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de junio de 2022 (recurso núm. 2608/2020). Fundamento jurídico sexto.

en la correcta delimitación entre la aportación del socio y la de la sociedad, en el carácter opcional del *safe harbour*, y en las condiciones procedimentales en las que la Administración puede llevar a cabo la regularización. Estos motivos son la razón por la que este precepto sigue siendo uno de los puntos más problemáticos del régimen de operaciones vinculadas en el ámbito profesional, condicionando su seguridad jurídica.

V. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA INTERPOSICIÓN SOCIETARIA INDEBIDA

La interposición indebida de sociedades profesionales como instrumentos para canalizar rentas personales ha sido objeto de una creciente atención por parte de la Administración tributaria y de los tribunales. Cuando estas estructuras no responden a una verdadera organización empresarial, sino que su función se limita a reducir la carga fiscal del socio, pueden dar lugar a importantes consecuencias jurídicas. Estas se presentan, fundamentalmente, en tres planos: la regularización fiscal y sancionadora, la eventual responsabilidad penal, y el impacto económico y reputacional para el contribuyente.

5.1. Regularizaciones fiscales y sanciones administrativas

La primera consecuencia de la interposición societaria indebida tiene lugar en el ámbito tributario, a través de la regularización de la situación fiscal del contribuyente. En estos casos, la Administración suele considerar que los ingresos obtenidos por la sociedad deben ser imputados, total o parcialmente, al socio persona física, ya que entiende que la sociedad carece de sustancia económica real o que no aporta valor añadido significativo.

Como hemos señalado anteriormente, esta regularización puede articularse por distintas vías. En muchos supuestos, la Administración recurre al régimen de operaciones vinculadas del artículo 18 LIS analizado previamente, ajustando la retribución del socio al valor normal de mercado. En otros casos, cuando se considera que la interposición societaria tiene esencialmente una finalidad elusiva, se acude a la figura de la simulación, recogida en el artículo 16 LGT.

El efecto principal de estas regularizaciones es la recalificación de las rentas de la persona jurídica a la persona física, por lo que pasan de tributar en el Impuesto sobre Sociedades a integrarse en la base imponible del IRPF del socio, normalmente como rendimientos de actividades económicas. Esta reclasificación suele implicar un aumento significativo de la carga tributaria, debido tanto a la progresividad del IRPF como a la pérdida de determinadas ventajas fiscales propias del IS.

A estos efectos se añaden los intereses de demora del artículo 26 LGT y, en su caso, la imposición de sanciones tributarias. En este sentido, la Administración puede considerar

que se han llevado a cabo infracciones por dejar de ingresar la deuda tributaria, conforme a lo previsto en los artículos 191 y siguientes de la LGT.

La cuantificación de dicha sanción dependerá de las circunstancias del caso y, en particular, del fundamento de la regularización. Así, cuando la regularización se fundamente en la apreciación de simulación, la base de la sanción se determinará sobre el neto defraudado, esto decir, sobre la diferencia de tributación entre la persona física y la sociedad. Por el contrario, en los supuestos en los que la regularización se realice mediante la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, no se admite dicho neteo, por lo que la sanción se calculará sobre el total de la cuota dejada de ingresar en el IRPF, lo que puede dar lugar a sanciones significativamente más elevadas.

Sin embargo, para la imposición de dichas sanciones debe concurrir el elemento subjetivo de culpabilidad, de acuerdo con el principio de responsabilidad sancionadora en materia tributaria. Por ello, cuando existan dudas interpretativas razonables se excluirá la sanción, pero se mantendrá la regularización de la deuda tributaria.

5.2. Posible responsabilidad penal: referencia al delito contra la Hacienda Pública

En los supuestos más graves, la utilización indebida de sociedades profesionales interpuestas puede trascender el ámbito administrativo y dar lugar a responsabilidad penal por un delito contra la Hacienda Pública.

De acuerdo con el artículo 305 del Código Penal, comete este delito aquel que “*por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos*”⁷¹, siempre que la cuota defraudada supere los 120.000 euros por ejercicio. Para estos casos, el CP prevé “*pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía*”⁷², salvo en aquellos casos en los que se haya regularizado la situación antes de haber sido notificado por la Administración Tributaria, denunciado o querrellado.

⁷¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995), art. 305.

⁷² *Id.*

Sin embargo, la utilización de sociedades profesionales no implica automáticamente responsabilidad penal. La diferencia se encuentra en la existencia del elemento subjetivo del dolo, es decir, en la voluntad consciente de defraudar a la Hacienda Pública.

La jurisprudencia ha insistido en múltiples ocasiones en que el Derecho penal se debe reservar para los supuestos más graves, en los que concurra una clara intención de defraudar y una elevada artificiosidad en la estructura utilizada. Sin embargo, cuando la controversia se sitúa en el ámbito de la interpretación de normas tributarias complejas, la respuesta debe permanecer, *a priori*, en el ámbito administrativo.

Así, la utilización de sociedades sin sustancia real, que no cuentan con medios personales ni materiales y que actúan como meros instrumentos de facturación, es un indicio relevante de fraude. Aún así será necesario analizar cada caso concreto, valorando si existe una actividad económica real, una organización de medios, y coherencia global de la estructura.

5.3. Impacto económico y reputacional para el contribuyente

Además de las consecuencias jurídicas mencionadas *supra*, la interposición societaria indebida puede tener un impacto económico y reputacional para el contribuyente.

Económicamente, la regularización fiscal puede suponer un coste muy elevado, al acumularse la deuda tributaria, los intereses de demora y, en su caso, las sanciones. Además, la recalificación de las rentas puede afectar a varios ejercicios fiscales, incrementando la carga financiera total.

También hay que tener en cuenta la inseguridad jurídica derivada de estos procesos, sobre todo cuando las regularizaciones se prolongan en el tiempo o afectan a estructuras complejas. Esta incertidumbre dificulta la planificación financiera y la toma de decisiones empresariales, generando un impacto negativo más allá del estrictamente tributario.

En lo que respecta a la reputación, las inspecciones y los procedimientos sancionadores o penales afectan negativamente a la imagen del contribuyente, especialmente cuando se trata de profesionales que desarrollan su actividad en sectores donde la confianza resulta esencial (personajes públicos, políticos...). La asociación de estas figuras con prácticas de elusión o fraude fiscal perjudica su relación con clientes, socios e inversores; derivando en consecuencias que trascienden el ámbito jurídico.

En resumen, la interposición societaria indebida no solo plantea riesgos fiscales y jurídicos, sino que también amenaza la situación económica y la reputación del contribuyente. Por estos motivos, es esencial asegurar que la sustancia económica de estas sociedades es acorde al ordenamiento jurídico, evitando aquellas configuraciones que puedan ser consideradas artificiosas o sin justificación real.

VI. CONCLUSIONES

El análisis desarrollado *supra* permite afirmar que la problemática de las sociedades profesionales en el ámbito tributario español no se debe a su existencia ni a su legitimidad jurídica, sino a la dificultad de configurar un marco coherente que permita delimitar con precisión cuándo su utilización responde a una auténtica organización empresarial y cuándo constituye una mera estructura instrumental con finalidad elusiva.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que la interposición de sociedades no supone una práctica abusiva *per se*. El ordenamiento jurídico reconoce la libertad de empresa y, con ella, la posibilidad de organizar la actividad profesional a través de formas societarias. Esta opción puede responder a razones económicas, organizativas o de limitación de responsabilidad que, en principio, resultan plenamente legítimas. Por tanto, no se puede partir de una sospecha generalizada, sino que se debe analizar cada supuesto en función de su sustancia económica real.

Sin embargo, el estudio realizado muestra que la práctica administrativa ha evolucionado hacia una creciente intensificación del control sobre estas estructuras, en muchos casos desplazando el análisis desde el ámbito de las operaciones vinculadas hasta la calificación de la relación como simulada. Este desplazamiento no es neutro, sino que implica un cambio relevante: mientras que el régimen de operaciones vinculadas parte de la validez de la estructura y se limita a corregir su valoración, la simulación cuestiona directamente su existencia o su verdadera naturaleza.

Esta evolución plantea importantes problemas en lo que respecta a la seguridad jurídica. En particular, se observa como las fronteras de las figuras jurídicas que cumplen funciones distintas dentro del sistema tributario se entremezclan entre sí. El régimen de operaciones vinculadas está diseñado para garantizar la correcta valoración de las transacciones entre partes relacionadas, mientras que la simulación busca corregir discordancia entre la apariencia jurídica y la realidad económica. La utilización indistinta de estas categorías genera incertidumbre y perjudica la prevención por parte de los contribuyentes de las consecuencias jurídicas de sus decisiones organizativas.

En este sentido, uno de los principales aspectos que se han identificado en este trabajo es la comprobación de que el criterio del “valor añadido” de la sociedad se ha convertido en

un elemento central en la valoración administrativa y jurisprudencial de estos supuestos. Cuando la sociedad carece de medios materiales y personales propios y su intervención no aporta una verdadera organización empresarial, su función tiende a ser considerada como residual, lo que aumenta su cuestionamiento. No obstante, este criterio está todavía muy indeterminado, por lo que se requiere desarrollar pautas interpretativas más objetivas y consistentes.

Además, el análisis muestra que la aplicación de la simulación en este ámbito debe realizarse con especial cuidado. La simulación no puede convertirse en una herramienta general que permita corregir cualquier resultado considerado inadecuado desde el punto de vista recaudatorio. Su utilización requiere completa certeza sobre la inexistencia de la causa real, o sobre la discordancia entre la voluntad declarada y la efectiva, lo que no siempre ocurre en los supuestos de sociedades profesionales. De no darse estos elementos, se ponen en peligro los principios de legalidad y tipicidad, que sostienen el régimen tributario.

Se debe tener también en cuenta la posible dimensión penal de estas conductas, que aumenta la complejidad de la situación. Tal y como se ha analizado, el Derecho penal debe operar en última instancia, reservándose para los supuestos en los que concurra un claro ánimo defraudatorio y una estructura artificiosa de especialmente intensa. Sin embargo, en la práctica parece que en algunos casos este mecanismo es aplicado ampliamente, lo que lleva a cuestionar estructuras que, aunque discutibles administrativamente, no son necesariamente ficticias.

En este sentido, el trabajo refleja la necesidad de establecer una delimitación más precisa entre la planificación fiscal legítima, la regularización administrativa y la conducta penalmente relevante. La ausencia de criterios claros no solo genera inseguridad jurídica, sino que puede tener un efecto disuasorio injustificado en el ejercicio legítimo de la actividad económica.

El presente trabajo contribuye al sostenimiento de que el problema de las sociedades profesionales no puede resolverse mediante la aplicación defectuosa de figuras jurídicas preexistentes, sino que requiere una revisión sistemática del marco normativo. En particular, resulta necesario reforzar la coherencia entre el régimen de operaciones vinculadas, las cláusulas antiabuso y la figura de la simulación, evitando solapamientos y clarificando su ámbito de aplicación respectivo.

También resulta imprescindible avanzar hacia una mayor concreción normativa en lo que respecta a las sociedades profesionales, estableciendo criterios objetivos que permitan valorar su sustancia económica. Entre estos criterios, el análisis del valor añadido, la existencia de medios propios y la asunción de riesgo empresarial deberían ocupar un lugar central, combinando flexibilidad con seguridad jurídica.

En definitiva, se puede afirmar que la interposición de sociedades por profesionales constituye una cuestión de tensión en el Derecho tributario, al combinar la necesidad de combatir prácticas elusivas con la exigencia de respetar el derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades libremente, con el único límite de respetar el ordenamiento jurídico. Para destensar la situación, se debe llevar a cabo una aplicación rigurosa de los principios del sistema tributario.

Como conclusión final, el análisis realizado confirma que este objeto de conflicto refleja una cuestión más amplia dentro del Derecho tributario: la necesidad de encontrar un equilibrio entre la lucha contra el fraude por parte de la Administración tributaria y el respeto a la seguridad jurídica para los contribuyentes. Un exceso de rigidez pone en peligro la libertad de organización de los profesionales, mientras que una excesiva flexibilidad facilita las conductas abusivas. Alcanzar ese equilibrio es, en última instancia, el verdadero reto.

VII. BIBLIOGRAFÍA

1) LEGISLACIÓN

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 24 de noviembre de 1995).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE 11 de julio de 2015).

2) JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 28 de mayo de 1984 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110011984100397].

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, núm. 1336/2002, de 15 de julio (rec. núm. 2313/2000).

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20 de septiembre de 2012 (rec. núm. 6231/2009).

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 18 de febrero de 2016 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110012016100062].

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de julio de 2017 (rec. núm. 3015/2016) [versión electrónica – base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079130022017100286].

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Primera, de 5 de octubre de 2021 [versión electrónica - base de datos *CENDOJ*. Ref. 28079110012021100654].

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de junio de 2022 (recurso núm. 2608/2020).

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21 de junio de 2023 (recurso núm. 7268/2021) [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. 28079130022023100194].

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de abril de 2018 (rec. núm. 213/2015).

Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de enero de 2021 (recurso núm. 1092/2017) [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. 28079230022021100009].

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de marzo de 2017 (recurso núm. 941/2015).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de julio de 2021 (recurso núm. 955/2019) [versión electrónica – base de datos CENDOJ. Ref. 46250330032021100818].

3) OBRAS DOCTRINALES

Alonso González, L.M., “Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n. 6, 2006, pp. 29-52.

Alonso González, L. M., “La regularización por simulación de las sociedades de profesionales y artistas”, *Quincena Fiscal*, n. 22, 2020, pp. 17-59.

Álvarez Barbeito, P., “Prestación de servicios profesionales a través de sociedades: la utilización atípica del método del precio libre comparable. Análisis de la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 2016 (JT 2016, 116)”, *Quincena Fiscal*, n. 20, 2016.

Barrachina Juan, E., “Las sociedades profesionales instrumentales o de pantalla”, *Consell Obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya*, n. 348, 2019, pp. 15-18.

- Bas Soria, J., y Payá Martínez, T., “Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 493, 2024, pp. 31-92.
- Blázquez Lidoy, A., “Sociedades que realizan actividades profesionales: la necesaria revisión legislativa del régimen de operaciones vinculadas y de la simulación”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 490, 2024, pp. 5-64 (disponible en: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.20229>; última consulta: 19/03/2026).
- Broseta Pont, M., y Martínez Sanz, F., *Manual de Derecho Mercantil*, vol. I (Derecho de sociedades), Tecnos, Madrid, 2025.
- Calvo Vérguez, J., “Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?”, *Crónica Tributaria*, n. 123, 2007, pp. 11-39.
- Calvo Vérguez, J., “La tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales y su régimen fiscal en la imposición directa tras la reforma tributaria”, *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, pp.87-132.
- Camacho Rubio, J., “La prestación de servicios del socio a la sociedad: una nueva manera de complicar las cosas”, *Quincena Fiscal*, n. 7, 2016.
- Carrera Manero, O., *La problemática tributaria de la interposición de sociedades en la realización de actividades profesionales*, Editorial Reus, Madrid, 2019.
- Díez-Picazo, L., *Sistema de Derecho Civil*, Vol. I., 7ª ed., Tecnos, Madrid, 1995.
- Falcón y Tella, R., “La interposición de sociedades por personas físicas”, *Quincena Fiscal*, n. 7, 2019, pp. 7-12.
- Font Gorgorió, P. E., *Problemáticas fiscales en la calificación y valoración de la relación socio profesional y sociedad profesional*, tesis doctoral, Universidad Ramón Llull, 2016, p. 304 (disponible en: <http://hdl.handle.net/10803/400555>; última consulta: 18/03/2026).
- Jiménez López, A., “A vueltas con el concepto de planificación fiscal agresiva. Consecuencias prácticas, imprecisiones y propuestas de mejora”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 468, 2022, pp. 59-92

- Lucas Durán, M., “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”, *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, pp. 151-164.
- Márquez Sillero, C., y Márquez Márquez, A., “Actuación inspectora. Sociedad interpuesta. Simulación. Acuerdo sancionador. Supuesto de hecho. Comentario”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n. 31, 2017.
- Martínez Alfonso, A., “Tributación de las rentas de profesionales que prestan servicios para sus sociedades en las cuales participan”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n. 82, 2022.
- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, París, 2017 (disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>; última consulta: 19/03/2026).
- Orena Domínguez, A., “La problemática tributaria de las sociedades profesionales”, *Quincena Fiscal*, n.6, 2016, pp. 21-56.
- Pedreira Menéndez, J., “La valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales. Análisis de la SAN de 4 de enero de 2021, rec. núm. 1092/2017”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 458, 2021, pp. 176-184.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 35.^a ed., Aranzadi, Madrid, 2025.
- Santos Flores, I., “Los mecanismos para la regularización tributaria de las sociedades profesionales interpuestas”, *Crónica Tributaria*, n.173, 2019, pp. 187-221

4) DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Agencia Estatal de Administración Tributaria, “Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas”.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria, “Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia”, 2021.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2405-21, de 23 de agosto de 2021.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1868-22, de 8 de agosto de 2022.

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1873-22, de 8 de agosto de 2022.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 2 de marzo de 2016 (RG 00/08483/2015/00/00).

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 22 de septiembre de 2022 (RG 00/00752/2022/00/00).

5) RECURSOS DE INTERNET

Campuzano, A. B., “Sobre el carácter excepcional de la doctrina del levantamiento del velo”, *Dictum Abogados*, 25 de octubre de 2021 (disponible en: <https://dictumabogados.com/articulos/sobre-el-caracter-excepcional-de-la-doctrina-del-levantamiento-del-velo/28809/>; última consulta: 18/03/2026).

Palacín García, S., “La problemática de las sociedades profesionales interpuestas”, *Iuris España*, 7 de febrero de 2021, (disponible en: <https://iurisp.com/2021/02/07/la-problematica-de-las-sociedades-profesionales-interpuestas-por-sergio-palacin-garcia/>; última consulta 18/03/2026).