



Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas

Javier Bas Soria (autor de contacto)

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Tomás Payá Martínez

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

La creación de sociedades para el ejercicio de actividades profesionales es una realidad común. No obstante, en muchos casos, la Administración tributaria entiende que existe un abuso en dicha utilización, bien por el tipo de servicios de los que se trata, bien porque la entidad no participa realmente con una generación de valor adicional al creado por las personas físicas.

En el presente estudio se abordan los principales medios para la regularización y los supuestos en los que cada uno de ellos procede, a la luz de los principales pronunciamientos jurisprudenciales habidos sobre esta cuestión.

Palabras clave: interposición de sociedades; simulación; fraude de ley; operaciones vinculadas.

Recibido: 24-10-2023 / Aceptado: 07-11-2023 / Publicado: 05-04-2024

Cómo citar: Bas Soria, J. y Payá Martínez, T. (2024). Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 31-92. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19677>



Interposition of companies for the development of personal activities by individuals

Javier Bas Soria (corresponding author)

Tomás Payá Martínez

Abstract

The creation of companies to develop professional activities is a common reality. However, in many cases, the Tax Administration understands that there is an abuse in that use, either due to the type of services in question, or because the entity does not really participate with a generation of additional value to that created by natural persons.

This study addresses the main means for regularization and the assumptions in which each of them proceeds, in light of the main jurisprudential pronouncements on this issue.

Keywords: interposition of companies; simulation; fraud of law; transfer pricing.

Received: 24-10-2023 / Accepted: 07-11-2023 / Published: 05-04-2024

Citation: Bas Soria, J. y Payá Martínez, T. (2024). Interposición de sociedades para la realización de actividades personales por las personas físicas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 493, 31-92. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.19677>

Sumario

1. La sociedad profesional y el posible abuso en su creación
2. Los institutos jurídicos para la regularización en la interposición de sociedades: simulación, conflicto en la aplicación de la norma y operaciones vinculadas. Características generales
 - 2.1. Simulación
 - 2.2. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria
 - 2.3. Operaciones vinculadas
 - 2.4. La elección del instituto jurídico para la regularización
3. Ejemplos prácticos de regularización de sociedades interpuestas en la jurisprudencia
 - 3.1. Regularización como simulación en la creación de entidades interpuestas
 - 3.1.1. Sentencia del TS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017)
 - 3.1.2. Sentencia del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017)
 - 3.1.3. Sentencia del TS 1380/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 4786/2018)
 - 3.1.4. Sentencias del TS 1780/2020, de 17 de diciembre (rec. núm. 5977/2018), y 1710/2020, de 11 de diciembre (rec. núm. 872/2019)
 - 3.1.5. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 672/2019, de 25 de noviembre (rec. núm. 1014/2018)
 - 3.2. Regularización de la interposición de sociedades a través de las reglas de operaciones vinculadas
 - 3.2.1. Sentencia del TSJ de Madrid 81/2020, de 28 de enero (rec. núm. 260/2018)
 - 3.2.2. Sentencia del TS 446/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 6187/2017)
 - 3.2.3. Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 437/2018)
 - 3.2.4. Sentencia del TS 105/2023, de 30 de enero (rec. núm. 4077/2021)
 - 3.2.5. Sentencia de la AN 83/2017, de 9 de febrero (rec. núm. 1/2015)
 - 3.2.6. Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2019 (rec. núm. 5/2017)
 - 3.2.7. Sentencia del TSJ de Madrid 184/2020, de 21 de febrero (rec. núm. 958/2018)
 - 3.2.8. Sentencia del TS 157/2022, de 9 de febrero (rec. núm. 4769/2020)
 - 3.2.9. Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio (rec. núm. 8550/2021)
4. Últimos pronunciamientos relevantes sobre la cuestión
 - 4.1. Sentencia del TSJ de Madrid 186/2023, de 1 de marzo (rec. núm. 968/2020)
 - 4.2. Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021)
 - 4.3. Sentencia del TSJ de Madrid 425/2023, de 11 de mayo (rec. núm. 356/2021)



5. Consecuencias jurídicas y económicas de la regularización siguiendo cada uno de los institutos jurídicos comentados

5.1. Simulación y sanciones

5.2. Simulación e IVA repercutido por la sociedad

5.3. Operaciones vinculadas y gastos personales del socio

5.4. Operaciones vinculadas y sanciones

6. Conclusión

Referencia bibliográfica

1. La sociedad profesional y el posible abuso en su creación

Toda sociedad es una creación del ordenamiento jurídico y, desde este punto de vista, una ficción. No obstante, el legislador ha previsto su creación, exigiendo para ello el cumplimiento de una serie de requisitos formales esenciales, como puede ser el otorgamiento de escritura pública y su inscripción en el Registro Mercantil para las sociedades de capital; requisitos cuya finalidad no es otra que exteriorizar frente a terceros su propia existencia y las reglas básicas que permiten a la sociedad mostrarse al exterior, y poniendo como límite a su creación que los fines de la misma sean lícitos, es decir, que no sean contrarios al ordenamiento jurídico, lo que supone de facto una amplísima facultad para su creación.

Particularmente, en un ámbito que es objeto de especial atención por el legislador fiscal, como es el de las actividades profesionales, también se ha previsto que la intervención en el mercado se realice a través de sociedades. No en vano, el legislador ha consagrado una norma independiente para la regulación del ejercicio de actividades profesionales a través de sociedades: la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

Explica la exposición de motivos de dicha ley la perfecta regularidad de sociedades que ejerzan una actividad profesional, dejando aparte además las que denominan «sociedades de medios», que no gestionan en nombre propio la actividad profesional, sino los medios que se emplean por los profesionales para el ejercicio individual de la actividad. Así dice dicha exposición de motivos:

En el primer aspecto, la nueva Ley consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales *stricto sensu*. Esto es, sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales a las que se imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquella que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social. Quedan, por tanto, fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes; las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación, que sirven de canalización o comunicación entre el cliente, con quien mantienen la titularidad de la relación jurídica, y el profesional persona física que, vinculado a la sociedad por cualquier título (socio, asalariado, etc.), desarrolla efectivamente la actividad profesional. Se trata, en este último caso, de sociedades cuya finalidad es la de proveer y gestionar en común los medios necesarios para el ejercicio individual de la profesión, en el sentido no de proporcionar directamente al

solicitante la prestación que desarrollará el profesional persona física, sino de servir no sólo de intermediaria para que sea éste último quien la realice, y también de coordinadora de las diferentes prestaciones específicas seguidas.

El artículo 1 de la citada norma legal consagra como derecho positivo lo que en la exposición de motivos se anunciaba, recogiendo además que no existe una forma jurídica especial para la sociedad profesional, sino que puede acogerse a cualquiera de las formas previstas por el ordenamiento, siendo lo especial de las mismas su definición de la actividad que se va a desarrollar:

Artículo 1. Definición de las sociedades profesionales.

1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley.

A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.

2. Las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a cualquiera de las formas societarias previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley.

3. Las sociedades profesionales se regirán por lo dispuesto en la presente Ley y, supletoriamente, por las normas correspondientes a la forma social adoptada.

Atendiendo a estas circunstancias, la primera cuestión que cabe plantear es, precisamente, cómo se ha llegado al objeto del presente trabajo, cómo se puede plantear como un problema la creación de una sociedad para el ejercicio de una determinada actividad o, muy particularmente, de una actividad profesional.

Que la problemática existe, se entienda esta como más o menos razonable, no es cuestión que se pueda poner en duda. Basta para ello comprobar que, en los últimos años, los planes anuales de control tributario recogen como una línea prioritaria de actuación la comprobación de sociedades utilizadas por personas físicas para el desarrollo de su actividad profesional, pero carentes de estructura productiva real. Ejemplo de ello es la Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control

Tributario y Aduanero de 2023, en cuyo punto A.3, «Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades», prevé la comprobación de distintos tipos de entidades jurídicas cuya utilización se considera como abusiva:

El análisis detallado de supuestos de sociedades plenamente controladas por una persona o grupo familiar con el fin de evaluar de modo conjunto las operaciones económicas desarrolladas y los efectos que, entre ellas, se pueden derivar es esencial dado que se pueden derivar ciertos incumplimientos e irregularidades muy relevantes para la fiscalidad, como son la minoración improcedente de la correcta tributación de la actividad desarrollada o la traslación de bases imponibles hacia entidades jurídicas sometidas a menores tipos impositivos.

De igual manera, se programarán actuaciones dirigidas a evitar el uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas, de manera que se reduzcan improcedentemente los tipos impositivos aplicables. Esta comprobación se extenderá a la interposición de personas jurídicas para remansar rentas pendientes de distribuir por parte de sociedades operativas, alcanzando dicha comprobación a la posible aplicación indebida del régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores con ocasión de las aportaciones no dinerarias de participaciones que se hayan podido efectuar con un propósito exclusivo de elusión fiscal¹.

Expone los términos de esta problemática, con extrema claridad, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid 128/2015, de 28 de enero (rec. núm. 1496/2012), en la que se dice lo siguiente sobre la creación de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales y su posible abuso:

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación profesional en la que no tenía participación alguna, es decir, la utilización de esa entidad para realizar actos simulados.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma 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

¹ Durante el proceso de publicación del presente artículo se ha aprobado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024 (Resolución de 21 de febrero de 2024), que incluye, como su precedente, un punto A.3 con una rúbrica ligeramente diferente, «Ocultación de actividades empresariales o profesionales y uso abusivo de sociedades», que, si bien tiene un alcance similar al reseñado, resulta un poco más amplio, incluyendo también en su alcance el abuso de personas jurídicas para el remansamiento de rentas y las operaciones societarias efectuadas para eludir la tributación.

para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

Es, por tanto, una cuestión indudable que, a pesar del reconocimiento por el legislador de la posibilidad de constituir sociedades para el ejercicio de una actividad profesional, los órganos de aplicación de los tributos entienden que existen ciertas situaciones en las que la interposición de tales sociedades resulta ilegítima.

Dos cuestiones nuevas se asoman ante esta consideración. La primera, que es la que analizaremos a continuación, es qué instrumentos ofrece el ordenamiento tributario para reaccionar frente a lo que el Plan de Control Tributario denominaba «uso abusivo de la personalidad jurídica con la principal finalidad de canalizar rentas, o desviar indebidamente gastos personales de personas físicas». La segunda, y que estudiaremos en epígrafes siguientes, fundamentalmente a través del análisis de los principales pronunciamientos emanados de la jurisprudencia, es cuáles son las condiciones concretas en las que procede la utilización de estos institutos y muy especialmente qué límites cabe entender que se impone a dicha utilización.

2. Los institutos jurídicos para la regularización en la interposición de sociedades: simulación, conflicto en la aplicación de la norma y operaciones vinculadas. Características generales

Como hemos destacado, la reacción del ordenamiento se despliega en aquellos casos en los que se considera que existe una situación de abuso en la creación de la persona jurídica. Ello determina que no proceda plantear la aplicación del instituto de la calificación, ya que, al final, esta no pretende sino el correcto ejercicio de la función de asignación de la categoría jurídica correspondiente a los hechos que se deben valorar.

Simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria son las verdaderas cláusulas generales antiabuso, tal y como destaca la exposición de motivos de la Ley 11/2021, en la que se dice:

En el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

Aunque es indudable que la normativa de operaciones vinculadas no es una norma antiabuso, al menos en su origen, sino una norma tendente a distribuir las rentas entre dos o más jurisdicciones fiscales atendiendo al principio de plena competencia (*arm's length* en terminología de la OCDE), no resulta menos cierto que la aplicación del citado principio evita los

posibles abusos que se pueden pretender entre partes vinculadas a la hora de distribuir el resultado en las operaciones que realizan; así acontece en el caso de operaciones internas que afecten a una sociedad y una persona física, como es el caso que nos ocupa, en las que no son dos jurisdicciones las que pretenden tener derecho a gravar una determinada renta, sino que lo que se dilucida es si procede gravar a la persona jurídica o a la física, ya que la primera tributa a un tipo fijo e inferior al marginal al que tributan personas físicas de renta elevada.

No es infrecuente que, además de estas figuras tipificadas, se invoque como fundamento para actuaciones como las que estamos examinando la teoría del «levantamiento del velo». Con este concepto se alude a una técnica de aplicación judicial, definida en la jurisprudencia (la primera sentencia que recibe de forma sistemática esta doctrina es la Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Civil, de 28 de mayo de 1984; si bien tiene un antecedente notable en la Sentencia de 30 de abril de 1959, en la que se aplica su fundamento sin mención expresa a esta teoría) de la siguiente manera:

Desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno, y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil [CC]), la tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se puedan perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6,4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.2 del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (art. 10 de la Constitución), o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un ejercicio antisocial de su derecho (artículo séptimo, dos, del CC).

No obstante, es preciso reconocer que el levantamiento del velo no es una cláusula antielusión general codificada en la Ley general tributaria (LGT) ni en otra norma tributaria con carácter general.

Fue usada por la Administración, en contadas ocasiones, en el ámbito recaudatorio, hasta que el legislador, consciente de la conveniencia de someter tales actuaciones a un cauce jurídico determinado para su generalización, estableció sendos supuestos de responsabilidad subsidiaria en materia recaudatoria basados en el levantamiento del velo (art. 43.1 g) y h) de la LGT, introducidos por la Ley 36/2006).

No ocurre lo mismo en la fase declarativa de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es decir, en los procedimientos de comprobación desarrollados por la Administración, en los que, además de no haber previsión para la aplicación independiente de la doctrina del levantamiento del velo, tampoco la jurisprudencia ha visto con «buenos ojos»

su posible invocación independiente. Así, la Sentencia del TS de 19 de abril de 2003 (rec. núm. 5327/1998), que recibió en el ámbito recaudatorio, de manera excepcional, la aplicación de la teoría del levantamiento del velo como fundamento de una declaración de responsabilidad, advertía que esta doctrina no podía ser trasladable a la fase liquidatoria. Así se dice en el inciso final del FJ 2 de la misma:

Por último la Sala debe precisar que en el caso de autos, el concreto y excepcional «levantamiento del velo societario» puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria, reglamentado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de Junio, porque afecta no a la fase declarativa o de liquidación de las deudas tributarias, sino a la fase recaudatoria, que se halla al margen de dicho precepto que contempla exclusivamente el fraude de ley respecto del hecho imponible.

La conclusión que cabe extraer es que la doctrina del levantamiento del velo no puede emplearse como fundamento de la regularización en un procedimiento de comprobación de una forma autónoma, sino que debe ser apreciada y subsumida en alguna de las cláusulas antiabuso generales a las que ya hemos hecho referencia. Por esta razón, no resulta necesario un mayor análisis de esta figura en el presente estudio.

Veamos, pues, a continuación, los rasgos esenciales de cada una de las figuras a las que hemos atribuido aplicación potencial como norma antiabuso.

2.1. Simulación

La simulación se recoge como cláusula antiabuso en el ámbito tributario en el artículo 16 de la LGT, que dispone: «En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes».

Dicha regulación legal carece, como puede comprobarse, de un concepto jurídico concreto para esta potestad en el orden tributario, lo que ha hecho que jurisprudencia y doctrina administrativa acudan al concepto acuñado en el ámbito civil. El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha repetido en numerosísimas ocasiones la siguiente fórmula para definir la simulación (en este caso, la tomamos de la Resolución de 15 de diciembre de 2020 [RG 4029/2017], si bien se reproduce en los mismos o muy similares términos en otras resoluciones):

Esta doctrina establece que los negocios simulados constituyen un tipo de negocio anómalo en los que existe una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada, de forma que de dicha contradicción nace un negocio que se califica de aparente. Este negocio aparente puede encubrir otro negocio, cuando la simulación es relativa, o puede no encubrir negocio alguno, cuando la simulación es absoluta y las partes, en realidad, no quisieron celebrar negocio alguno, a pesar de su manifestación de voluntad en sentido contrario.

Como ha declarado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la simulación contractual es un vicio de la declaración de voluntad en los negocios jurídicos, por el que ambas partes de común acuerdo y con el fin de obtener un resultado frente a terceros (que puede ser lícito o ilícito) dan a conocer una declaración de voluntad distinta de su querer interno. Así, la simulación contractual se produce cuando no existe la causa que nominalmente expresa el contrato, sin que se oponga a la apreciación de la simulación el que el contrato haya sido incluso documentado ante fedatario público (sentencias de 2 de junio de 1993, de 1 de julio de 1988, de 5 de noviembre de 1988, de 10 de noviembre de 1988 y de 31 de diciembre de 1998).

La simulación tributaria es habitualmente una simulación relativa, pues lo que se pretende es esconder la verdadera realidad negocial para generar una apariencia que sea menos gravosa desde una perspectiva impositiva. No suele existir simulación absoluta, al menos en la fase declarativa del tributo, en la medida en que, si detrás del negocio aparente no existe operación alguna, no habría hecho imponible realizado y, por tanto, no habría operación que gravar, cuando, como acabamos de ver, el artículo 16 de la LGT propone gravar el hecho imponible efectivamente realizado. Este es el elemento característico de la simulación: existe un acuerdo entre dos partes dotado de apariencia real que, con una finalidad de engaño, haciendo creer a los terceros en la realidad del acuerdo simulatorio, esconde otro negocio distinto. Lógicamente, con esa finalidad de engaño, la divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad interna de las partes es plenamente consciente.

Señala el apartado segundo del artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), que «La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios». Lógicamente, con este pronunciamiento, la simulación es esencialmente una cuestión fáctica y, como toda cuestión fáctica, necesitada de la correspondiente prueba, cuya carga corresponde a la Administración que la invoca y que se «beneficiaría» de su existencia, según se deduce del artículo 105.1 de la LGT, que dispone: «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo».

La simulación es, además, un vicio que afecta a los negocios jurídicos. En un caso como el que estamos analizando, de abuso de la forma societaria, suele plantearse que el vicio afectaría al propio negocio jurídico de constitución de la sociedad y, consecuentemente, a todos los negocios en los que esa sociedad irregularmente constituida participara. Este alcance de la simulación entraña, al menos a nivel teórico, una dificultad práctica para su prueba: la sociedad cuya interposición se considera fraudulenta puede haber participado en multitud de operaciones con terceros; la propia existencia de simulación en la sociedad significaría que todos y cada uno de los negocios en los que esta hubiera participado fueran, a su vez, negocios simulados y, al menos desde un punto de vista deontológico, la prueba de la simulación debería alcanzar no solo a los hechos y razones que llevaron a la constitución de la sociedad, sino a su intervención en todas las operaciones que, aparentemente realizadas por una sociedad, se habrían realizado por otra persona que ha simulado su creación.

Como veremos, y aunque ello sea una de las conclusiones fundamentales del presente estudio, esto explica el alcance otorgado a la simulación en la mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales a los que haremos referencia en epígrafes siguientes, para los que la simulación responde a supuestos en los que las sociedades son, o bien «cascarones vacíos», o bien meros artificios dotados de una cierta apariencia, pero cuya intervención es más bien forzada que fruto de una decisión sobre la forma en la que se pueden conducir las actividades. Solo cuando la simulación es general existe realmente una simulación. Así, además, lo ha afirmado el TS, que ha destacado la existencia de simulación en entidades que constituyen «cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas, utilizadas de modo desproporcionado a sus medios y patrimonio como mera pantalla de operaciones de particulares» (Sentencia del TS 751/2003, de 28 de noviembre [rec. núm. 7/2001], citada después en hasta 219 sentencias posteriores; a título de ejemplo, Sentencia 726/2020, de 11 de marzo [rec. núm. 91/2019]).

2.2. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, segunda de las normas generales antielusión contenidas en la LGT, se regula en el artículo 15, que establece:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Esta potestad fue introducida por la vigente LGT y viene a sustituir al procedimiento de fraude de ley, del que toma muchos elementos, y «que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria» (exposición de motivos de la LGT). El problema fundamental en la aplicación del fraude, al que alude la exposición de motivos citada, era la necesidad probar que los actos en fraude de ley habían sido realizados con «el propósito de eludir el pago del tributo», propósito de muy difícil acreditación, por ser en el fondo una prueba de las intenciones del contribuyente, y que difícilmente podía sostenerse si no era a través de presunciones, más o menos plausibles, habiendo sido sustituido este elemento por la simple prueba del resultado dañino para la Hacienda pública.

El fraude a la ley tributaria o abuso de derecho supone el empleo de una norma que en principio no tiene aplicación natural al caso (norma de cobertura) para lograr un resultado

contrario a otra que se quiere evitar (norma defraudada) con el fin de obtener un ahorro fiscal o la exoneración plena de la operación realizada. En el fraude a la ley tributaria, los negocios realizados resultan notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, paralelamente, su empleo no obedece a otra causa que el ahorro fiscal que con ello se pretende (tomamos esta definición de Bas Soria *et al.*, 2013, p. 205).

El conflicto en la aplicación de la norma, como hemos señalado, viene a ocupar el lugar del fraude de ley. Se caracteriza por la realización de actos que son notoriamente impropios o artificiosos para los fines pretendidos, es decir, que existe un acto o negocio que podría realizarse para obtener los mismos fines que se han obtenido con esos actos o negocios o, más frecuentemente, con una concatenación de estos, y que la ventaja que resulta de la utilización de esas formas impostadas es que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria que se hubiera producido si se hubiera utilizado la forma jurídica más sencilla o habitual para hacer esa operación. Desaparece, por tanto, la necesidad de probar una finalidad fraudulenta, sustituyéndose por una mera acreditación del resultado: los negocios o actos realizados son menos gravosos que los que normalmente regulan esa situación y, además, no hay efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del mero ahorro fiscal, de los efectos que se hubiesen obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Estas condiciones deben concurrir de manera simultánea.

Por otro lado, la aplicación del conflicto requiere unos trámites formales específicos, que regula el apartado 2 del mencionado artículo 15 de la LGT, que señala: «Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley». El artículo 159 de la LGT, complementado por el artículo 194 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, por su parte, prevé la constitución de una comisión específica a la que se deberá someter, con carácter previo a la declaración del conflicto, cualquier expediente en el que se aprecie su posible concurrencia, rindiendo esta un informe vinculante y preceptivo sobre la existencia del conflicto.

Cuando planteamos la posibilidad de aplicar esta figura a la interposición de una sociedad chocamos, al menos a nivel teórico, con un problema fundamental: la constitución de una sociedad, como señalábamos al comienzo del trabajo, es, *per se*, una ficción jurídica, pero la utilización de esa ficción no es una figura notoriamente artificiosa ni impropia. Como hemos destacado, el propio legislador ha previsto la creación de sociedades hasta para el ejercicio de las actividades profesionales, por lo que difícilmente puede venir el aplicador de la norma a enmendar la voluntad del legislador para decir que aquello que la ley ha permitido de forma clara es una utilización antisocial de la misma.

Además de la dificultad que entrañan estas circunstancias, preciso es también reconocer que la jurisprudencia avaló en ocasiones la aplicación del fraude de ley a la creación artificiosa y abusiva de una sociedad no ya por la propia creación de la sociedad, sino por los negocios realizados amparándose en la personalidad jurídica de las mismas. Así, en Sentencia del TS

de 4 de diciembre de 2008 (rec. núm. 4840/2006), se entendió, en un caso muy particular de creación de unas sociedades por los miembros de un grupo familiar para que estas adquirieran de los miembros de ese grupo familiar las participaciones sociales de otras entidades, con la concesión de una financiación entre los participantes en las operaciones, y la finalidad de evitar la aplicación de las normas de transparencia fiscal vigentes en ese momento, que existía fraude de ley. Cabe además destacar que se invocó como fundamento para la acreditación del fraude la teoría del levantamiento del velo, pero precisando el tribunal que se admitía el levantamiento del velo al formar dicha teoría el sustrato probatorio del fraude de ley y ser esta la figura jurídica elegida para la regularización, y no la aplicación directa de la teoría del levantamiento del velo que, como hemos dicho, no puede aplicarse de forma independiente para sustentar una liquidación. Este mismo criterio de consideración de la existencia de fraude de ley, acreditado mediante la aplicación de la teoría del levantamiento del velo, se contiene en las Sentencias del TS de 18 de octubre de 2010 (rec. núm. 96/2007) y de 2 de junio de 2011 (rec. núm. 1055/2007).

De la misma manera, entre los informes rendidos por la Comisión consultiva relativos a supuestos de conflicto², en diversas ocasiones se ha considerado que existía conflicto por la interposición artificiosa de una entidad (conflictos 6, 6 bis, 10, 11, 12, 13 y 14), si bien cabe reconocer que estos pronunciamientos se han realizado en el marco del IVA, donde se aplican las especiales previsiones contra el abuso de derecho que tiene la directiva y que ha reafirmado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su jurisprudencia, lo que hace que los términos de estos conflictos sean de más difícil traslado a la cuestión que estamos tratando, más general, de la interposición de una sociedad para el ejercicio de una actividad por una persona física³.

2.3. Operaciones vinculadas

La última de las técnicas jurídicas que puede utilizarse para trasladar las rentas de una entidad a la persona física que ejerce el dominio sobre la misma es la regla de operaciones vinculadas.

Como ya hemos señalado, el objetivo de esta regla dista mucho de ser efectuar un trasvase de rentas; no obstante, en la medida en que la regla de las operaciones vinculadas trata

² Véase <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/conflictos-aplicacion-norma-tributaria.html>

³ Los rasgos particulares de la definición del empresario a efectos del IVA al que se atribuye la condición de sujeto pasivo incluyen a quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Esta definición es amplia e incluye a personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad, siempre que asuman los riesgos y se atribuyan los posibles beneficios del ejercicio de las actividades. Así se ha pronunciado el TJUE, entre otras, en las Sentencias de 16 de septiembre de 2020 (asunto C-312/19), XT, o de 24 de marzo de 2022 (asunto C-697/20), W. G.

de retribuir a cada uno de los sujetos intervinientes en la proporción que les corresponde⁴ según su intervención en la generación de valor, en casos patológicos, como los que son nuestro objeto principal, en los que se produce una interposición forzada de las sociedades, el justo reparto de las rentas permitiría efectivamente dicho trasvase.

Esta regla, además, presenta una ventaja frente a las normas antiabuso que hemos examinado hasta ahora, y es que puede aplicarse no solo cuando la interposición de la sociedad suponga una ficción total, ocultando una intervención exclusivamente personal de sus socios (sociedades vacías de contenido), sino que también puede aplicarse cuando la intervención de la sociedad es indubitada, por aportar medios materiales y humanos significativos, pero se estima que la retribución de la persona física está subvalorada. Ciertamente, no estaríamos ante un caso de interposición de sociedad, tal y como generalmente se entiende este concepto, pero sí ante una situación de un cierto abuso de la utilización de una persona jurídica para el ejercicio de la actividad.

La regla general que rige la valoración de las operaciones vinculadas es el valor de mercado, denominado principio de «plena competencia» en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia o *arm's length* por su traducción al inglés. El apartado 1 del artículo 18 de la LIS, norma fundamental en la regulación de las operaciones vinculadas, así lo recoge:

Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Esta misma regla es aplicable en el IRPF, según el artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), que se remite al mencionado precepto.

La principal condición para aplicar la regla de operaciones vinculadas es que se trate, efectivamente, de una operación vinculada. El artículo 18.2 de la LIS establece una lista

⁴ Así lo ratifican, desde su inicio, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, en cuyo punto 6 señalan:

Con el fin de aplicar el criterio de la entidad independiente a las operaciones intragrupo, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que difieran de aquellas que se hubieran acordado en caso de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad independiente, los países miembros de la OCDE han optado por el principio de plena competencia, en virtud del que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios.

cerrada, aunque amplia, de supuestos de vinculación, sin que se añada cláusula general alguna que permita cubrir otros supuestos en los que exista una situación de control de la sociedad distinta de las legalmente previstas.

Con todo, las principales exigencias que impone la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas son dos: por una parte, la obligatoriedad de utilizar los métodos particulares que para la comprobación del valor de mercado establece el apartado 4 del artículo 18 de la LIS⁵ y, especialmente, la necesidad de realizar un análisis de comparabilidad⁶ en el que se examinen las condiciones en las que se realiza la operación vinculada para elegir y ajustar las operaciones comparables que debe otorgar el valor de mercado.

Este análisis de comparabilidad se regula por el artículo 17 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS) aprobado por el Real Decreto 634/2015⁷. Las directrices le otorgan un valor capital como elemento en la determinación del valor de mercado. Aunque podríamos referir muchos puntos para ratificar esta afirmación, es especialmente aclaratorio el párrafo 1.33, en el que se señala:

1.33. Como se señala en el párrafo 1.6, el «análisis de comparabilidad» constituye el núcleo de la aplicación del principio de plena competencia. La aplicación de este principio se basa en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con aquellas que se pactarían entre empresas independientes que realizaran una operación comparable en circunstancias comparables. Dos son los aspectos clave de este análisis: el primero es identificar las relaciones comerciales o financieras entre las empresas asociadas, así como las condiciones y circunstancias con relevancia económica de dichas relaciones al objeto de definir de forma precisa la operación vinculada; el segundo aspecto es comparar las condiciones y circunstancias con relevancia económica de la operación vinculada y definida de forma precisa con las de operaciones comparables realizadas entre empresas independientes.

Por otra parte, el artículo 16.6 del Reglamento del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, norma aplicable a los ejercicios 2010-2014, señala:

⁵ Tales métodos son los mismos prescritos por las directrices de la OCDE en su capítulo 2: método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional.

⁶ El análisis de comparabilidad se desarrolla en el capítulo 3 de las directrices de la OCDE.

⁷ En su primer párrafo señala:

A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto, más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 por ciento del resultado previo a que se refiere la letra a).
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

No podemos cerrar esta referencia a las operaciones vinculadas sin recordar que, precisamente para el caso de sociedades profesionales en las que los socios participan de la prestación de servicios de la sociedad, el apartado 6 del artículo 18 de la LIS establece lo que se conoce como un «puerto seguro», de forma que los socios personas físicas profesionales podrán considerar que el valor de sus prestaciones se ajusta al valor de mercado siempre que cumplan con una serie de condiciones: que la cuantía de las retribuciones que se atribuyan a los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 % del resultado previo a la deducción de tales retribuciones de la entidad; que la retribución de los socios sea proporcional a su participación en la actividad y no inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad; y, especialmente reseñable para el caso que estamos analizando, que la entidad realice actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos para su ejercicio.

La última condición, como destacábamos ya al citarla, es la que más a menudo aparta esta regla de los supuestos a los que estamos denominando «interposición de sociedades» en términos peyorativos o de proscripción del abuso, pues precisamente se caracterizan por que las sociedades interpuestas carecen de estructura para la prestación de servicios.

2.4. La elección del instituto jurídico para la regularización

Es frecuente escuchar que los límites entre la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación son difusos, que los contornos de estas figuras se superponen y que, en consecuencia, la aplicación de una u otra potestad es indiferente. Muchos operadores de la norma tributaria consideran que, detectado un negocio anómalo, existe la obligación de regularizarlo y puede llevarse a cabo con la invocación de cualquiera de los instrumentos jurídicos mencionados y que un error en la calificación empleada no es relevante ni vicia en medida alguna el acto (sin ir más lejos, en la Sentencia del TS 234/2023, de 23 de febrero, a la que haremos referencia a continuación, el tribunal afea precisamente este tipo de apreciación tanto por parte de la Abogacía del Estado como por la sentencia de instancia⁸).

Más frecuente aún es considerar que, estando en el marco de una operación vinculada, la fuerza expansiva de esta regla engulle todas las demás, y que mediante la técnica de las operaciones vinculadas se puede regular toda anomalía negocial, incluyendo lo que serían supuestos de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma⁹.

⁸ Así dice la sentencia en relación con el criterio administrativo:

A la defensa de la Administración no le parece relevante la disquisición acerca de si la operación de regularización se basa en una mera calificación al amparo del art. 13 LGT, o si se ha utilizado otra potestad que excede de la calificación.

Y así se expresa sobre la sentencia de instancia:

La doctrina jurisprudencial que acabamos de reseñar no resulta desconocida para la Sala de instancia. Sin embargo la considera intrascendente para el caso, y ante su invocación por la demandante manifiesta que «[...] [s]in llegar a comprender cómo afecta la delimitación de las meras potestades de calificación de la Administración tributaria que hace el Tribunal Supremo en dichas sentencias a este supuesto» [sic], le parece bastante con las consideraciones que se contienen en el acto impugnado y se limita a aseverar que «[...] en la resolución del TEAC se afirma que la repercusión del IVA por la prestación de servicios profesionales sujeta y no exenta, es correcta, lo que considera erróneo es el destinatario de las facturas que deben serlo los jugadores. Aprecia el TEAC que el club no tiene ningún perjuicio económico pues las comisiones pagadas forman parte de la retribución al jugador en el ámbito de la relación laboral que les une. El ingreso de las cuotas repercutidas de IVA es conforme a Derecho y no existe ningún ingreso indebido que deba reconocerse al club. La Administración tributaria ni ha entrado en el conflicto de la aplicación de la norma tributaria que corresponde, ni ha declaración [sic] la simulación».

⁹ A los autores no nos parece que esta aplicación de las reglas de operaciones vinculadas para reducir a cero el valor de una operación concreta sea incorrecta. Ciertamente no es lo mismo negar la existencia,

Pues bien, limitando tales interpretaciones generosas se ha pronunciado el TS, de forma especialmente rotunda, en la Sentencia 234/2023, de 23 de febrero, dictada en el recurso de casación número 5730/2021, en la que, además, destaca de manera expresa que es un criterio sostenido anteriormente en Sentencias de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 1429/2018) y de 22 de julio de 2020 (rec. núm. 1432/2018 –no 1074/2020, como erróneamente indica la sentencia, siendo este el número de la sentencia y no del recurso–), por lo tanto, creando jurisprudencia.

Se examinaba por el TS la liquidación practicada al Real Madrid C. F., en la que, en aplicación del principio de calificación, se privó de validez a un contrato por el que el club abonaba a un agente de jugadores una comisión por una contratación, amparándose en que una normativa privada (el reglamento FIFA) preveía que los agentes actuaran por cuenta de los jugadores y no por cuenta de los clubes, debiendo ser, en consecuencia, según la liquidación, el jugador el que abonase tal comisión.

El Alto Tribunal afirma, a pesar de no contenerse de manera clara en la petición de pronunciamiento en casación, la pertinencia del análisis de si lo realizado por la Administración es meramente una operación de calificación, bajo el ámbito del artículo 13 de la LGT, o una operación distinta, destinada a impedir una maniobra de elusión fiscal, bajo las figuras de declaración de «simulación» o «conflicto en la aplicación de normas tributarias» (arts. 16 y 15 de la LGT, respectivamente), pues ni los presupuestos para aplicar una u otras ni las consecuencias de utilizar una u otras potestades son irrelevantes. Por ello, subraya, las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de normas tributarias, y simulación no son intercambiables, con el consiguiente deber para la Administración de ajustar el uso del instrumento jurídico a las características concretas que concurren en cada caso en el acto, negocio o hecho que se pretende regularizar.

Añade el TS, como hemos dicho, que con esta sentencia se ratifica la jurisprudencia sentada en las Sentencias de 2 de julio y 22 de julio de 2020, antes citadas. Ambas versaban sobre la regularización en el IVA y el IS, respectivamente, de una sociedad, que contaba con tres «autónomos» vinculados con la misma y que realizaban la misma actividad de la sociedad, entendiendo la Administración, en uso de la facultad de calificación, que las actividades de estos se habían realizado realmente por la sociedad, atribuyendo a esta sus resultados y considerando los pagos que había realizado la sociedad a los mismos como rendimientos del trabajo.

por defecto de causa, de un hecho o acto jurídico, y descubrir que esconde otro, que considerar que una parte independiente no hubiera pagado nada por un determinado bien o servicio por carecer de utilidad alguna para quien lo adquiere, por lo que cada regla tiene su propio campo de aplicación. No obstante, en muchos casos, no se hace el examen de la causa necesario para diferenciar estas dos situaciones y lo que teóricamente resulta tan claro, ante unos hechos no es tan nítido. Además, el propio legislador, en determinados casos, incluye en el marco de las operaciones vinculadas consideraciones sobre la propia existencia o relevancia de las operaciones, propias de la simulación o del conflicto, tales como los servicios conjuntos o los acuerdos de reparto de costes.

Señala el TS que pretender que la «calificación» tributaria permita una actuación como la que se ha descrito sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la LGT un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.

Debemos reconocer que la jurisprudencia citada se ha pronunciado concretamente sobre la imposibilidad de extender la calificación para regularizar supuestos que tendrían cabida en las medidas antiabuso de simulación y conflicto. Una parte significativa para el Alto Tribunal del vicio que aprecia es que con la calificación se está evitando cumplir con los requisitos formales específicos que se exigen para la aplicación de las reglas antiabuso de simulación y conflicto.

No obstante, de cuanto señalan estas sentencias cabe inferir que no solo se proscribía la utilización extensiva de la calificación, sino también de las restantes potestades. Cada una, como dice el tribunal, tiene sus propias condiciones de aplicación y sus consecuencias, por lo que no debe aplicarse una cuando la regularización procedente es la otra. También es reseñable que el TS haya subrayado que en las sentencias en las que se enjuicie el uso de estas potestades no resulta preciso indicar qué instituto resultaría adecuado para regularizar cada caso, sino únicamente si el elegido es el pertinente, lo que coincide con la conclusión que se está postulando que, más allá de su alcance estricto contra la extensión de la calificación, esta jurisprudencia se aplica a todo uso indebido de las mencionadas potestades (excepción sea hecha, a nuestro juicio y con todos los matices que se quiera, de la regularización de las operaciones vinculadas, que ya hemos mencionado).

3. Ejemplos prácticos de regularización de sociedades interpuestas en la jurisprudencia

3.1. Regularización como simulación en la creación de entidades interpuestas

3.1.1. Sentencia del TS 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017)

Se trata de un caso en el que la Administración apreció la existencia de simulación en la interposición de sociedades por los socios profesionales de un despacho de abogados (RCA). En síntesis, la estructura negocial analizada consistía en un despacho profesional de abogados que ejercían su actividad a través de una sociedad profesional. A su vez, cada uno de los socios personas físicas de este despacho profesional era socio mayoritario, directa o indirectamente, de otra sociedad que facturaba al despacho profesional por los servicios prestados por las personas físicas. En el auto de admisión del recurso de casación se establecieron como cuestiones con interés casacional objetivo «determinar si puede apreciarse

la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados» y «precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados». Los principales indicios de la simulación que se pusieron de relieve en este caso son los siguientes, expuestos de forma resumida:

- a) Control directo o indirecto de las sociedades creadas por los socios que facturaban al despacho profesional.
- b) Falta de medios personales de dichas sociedades para prestar los servicios profesionales, que se desarrollaban materialmente exclusivamente por cada uno de dichos socios.
- c) Falta de medios materiales de las citadas sociedades para desarrollar la actividad, ya que se acreditó que las personas físicas utilizaban los medios materiales del despacho profesional. En particular, la ubicación física del lugar de trabajo y números de teléfono utilizados eran los del despacho profesional. También se acreditó que los gastos efectuados por las personas físicas para la realización de la actividad se registraban contablemente por el despacho profesional.
- d) Las sociedades de los socios no eran socios del despacho profesional.
- e) La facturación emitida por el despacho profesional iba firmada habitualmente por los socios personas físicas.
- f) Inexistencia de otras relaciones de carácter profesional entre las sociedades de los socios y terceros ajenos al despacho, es decir, el único cliente de aquellas era el despacho profesional de los socios personas físicas.
- g) Las únicas relaciones con terceros ajenos al despacho profesional se derivaban fundamentalmente de la realización de pagos en principio ajenos a la actividad (vehículos, muebles, subastas de arte, hostelería, fincas de caza, inmuebles, etc.) que parecen estar más relacionados con gastos particulares de las personas físicas.
- h) La facturación emitida por las sociedades de los socios solía ser mensual por importes iguales, consistiendo en un pago muy similar al abono de una nómina laboral a cada socio.

Como se señala en el FD 16 de la sentencia de instancia:

La Administración no está cuestionando el ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades que se constituyen como forma colectiva para el ejercicio profesional de la abogacía, en los términos del artículo 28.1 RD 658/2001 [...] sino que el socio constituya *además* [la cursiva es nuestra] otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que realiza para ésta, y que deberían tributar como rendimientos de actividades económicas para dicho socio, sujetos a retención.

En la sentencia analizada, el TS comienza compartiendo con la Inspección que (FD 1):

Si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales.

Y más adelante coincide con el TEAC en que:

De lo que se trata [...] es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita o, por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

Establecido el marco del debate en los citados términos, el tribunal aborda la cuestión de la prueba, aspecto que sitúa en el centro del problema y que, considera, no admite más que una aproximación casuística, caso por caso. Así, afirma que «podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurran, sí pudieran ser constitutivos de tal». De forma coherente con este planteamiento, el TS acaba concluyendo que, partiendo de la premisa de que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional,

los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa, sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso.

En definitiva, el tribunal opta por un tratamiento de la simulación de manera individualizada, caso por caso, con valoración de las circunstancias concurrentes y sin que quepa hacer una calificación genérica del ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad. No obstante, resulta destacable que el tribunal considere relevante que la estructura creada responda a un motivo económico válido y que la finalidad de obtener una ventaja fiscal no sea la única y exclusiva del negocio o complejo comercial que se lleva a cabo.

3.1.2. Sentencia del TS 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017)

En este caso, una persona física tenía, junto a su cónyuge, el control del 100 % de una sociedad (T). Por otro lado, T tenía participación casi única (99,97 %) en el capital de otra

sociedad (I) que, a su vez, tenía participación al 100 % en una tercera sociedad (S). Por tanto, la persona física y su cónyuge eran de facto los únicos socios de este conjunto de sociedades. La Administración apreció la existencia de simulación en la interposición de las dos sociedades dependientes de T, que facturaron a dicha sociedad por la prestación de unos servicios profesionales respecto de los cuales finalmente se consideró probado que las sociedades interpuestas no tuvieron participación real, sino simulada. Como consecuencia de ello se imputaron a la persona física los ingresos correspondientes a las cantidades facturadas por las sociedades dependientes a T.

De acuerdo con los hechos relatados en la sentencia de instancia, los principales indicios de la simulación apreciada se pueden sintetizar como sigue:

- a) Existencia de una dirección única en la actividad, ya que todas las sociedades intervinientes estaban bajo control de la misma persona física y su cónyuge.
- b) Existencia de una innecesaria duplicidad en los servicios prestados por las sociedades dependientes.
- c) Las actividades reales desarrolladas por las entidades dependientes son tangenciales a la supuesta actividad principal y no constituyen su fuente principal de ingresos.
- d) Existencia de una diferencia importante entre la retribución pactada entre la sociedad principal y las dependientes, por un lado, y la pactada entre estas y la persona física, por otro.
- e) Inexistencia de una explicación económica coherente a la estructura societaria puesta en marcha para desarrollar la actividad.
- f) Desvío de los ingresos percibidos por la persona física a través de las sociedades dependientes coincidente en el tiempo con la creación de dichas sociedades dependientes, cambiando desde ese momento la forma de operar anterior.

En la sentencia de la sala de instancia, la Audiencia Nacional (AN) afirmó que es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero:

lo que no ampara la norma 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, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada (FD 5).

Los argumentos del obligado tributario en su defensa consistieron fundamentalmente en enfatizar la existencia de facturación a terceras personas por parte de las sociedades

dependientes, facturación que, no obstante, no estaba relacionada con la supuesta actividad principal de las mismas que era la prestación de servicios profesionales a T. En concreto, se trataba de actividades tales como el arrendamiento de embarcaciones o de tipo inmobiliario. La AN consideró que «tales datos no poseen trascendencia suficiente a los efectos de enervar los datos aportados por la Inspección» (FD 6).

Por otro lado, el obligado tributario también argumentó que, para corregir las discrepancias en cuanto a la retribución percibida por las sociedades dependientes respecto a la percibida por la persona física por los mismos servicios, la norma aplicable debía haber sido el artículo 16 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS) vigente en aquel momento. Es decir, el obligado tributario alegó como alternativa a la regularización apreciando simulación la aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas. Sin embargo, la AN rechazó el argumento, que consideró incoherente con la apreciación de simulación (FD 6).

Destacamos, por otro lado, que la AN no consideró relevante en relación con la apreciación de la simulación el hecho de que en un ejercicio posterior (en concreto 2011) se suscribieran actas de conformidad en las que se aplicó la normativa sobre operaciones vinculadas y se valoraron dichas operaciones a valor de mercado, con el argumento de que el que la Administración haya aplicado otro mecanismo distinto en otro periodo impositivo no implica necesariamente que dicho mecanismo tenga que ser también el más adecuado en el ejercicio examinado (FD 7).

En el FD 3, la sentencia del TS analizada –que debía pronunciarse acerca de la posibilidad de apreciar la interpretación razonable de la norma como causa exculpatoria en una sanción impuesta en un caso de simulación– señala que «la simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo». El TS continúa argumentando en el mismo FD 3 que, «si se considera, como es el caso, acreditada la existencia de simulación, es ilógico concluir que la interpretación razonable de la norma excluye la sanción impuesta». Igualmente pone de relieve que la operatividad del artículo 179.2 d) de la LGT no es general y que, en particular, en la hipótesis de la simulación no tiene cabida.

En definitiva, la respuesta del Alto Tribunal a la cuestión con interés casacional es que en los supuestos en que se estime la existencia de actos o negocios simulados «procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2.d) LGT, que excluye la responsabilidad, resulte operativa». El tribunal se inclina, pues, por considerar que en los casos de simulación no cabe apreciar que existe una interpretación razonable de la norma que permita excluir la responsabilidad por la comisión de una infracción administrativa. Sin embargo, esto no quiere decir que la imposición de la sanción sea automática, pues en todo caso se deberá motivar suficiente y adecuadamente la culpabilidad del obligado tributario, ya que la responsabilidad objetiva está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico. Pero también es evidente que esta posición del TS facilita a la Administración la argumentación de dicha culpabilidad, al excluir decididamente la posibilidad de esta causa exculpatoria.

3.1.3. Sentencia del TS 1380/2020, de 22 de octubre (rec. núm. 4786/2018)

En este caso, se trata de una sociedad de hostelería (HG) que supuestamente desviaba parte de su clientela a otro establecimiento de hostelería gestionado por otra entidad que tributaba en régimen simplificado del IVA. En el recurso de casación, el interés casacional objetivo consistía, como en el caso anterior, en determinar si en una situación de simulación es posible imponer sanción en todo caso o si,

por el contrario, es invocable la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado tributario aduce una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.

En la Sentencia del TSJ de Cataluña objeto del recurso se señala que el motivo de la controversia era la existencia o no de simulación (FD 2), añadiendo que esta debía ser probada por la Administración y que generalmente habrá que recurrir a la prueba por indicios y presunciones. Establece también los consabidos requisitos que deben cumplir estos indicios: en primer lugar, seriedad, es decir, que exista un auténtico nexo entre el hecho conocido y la consecuencia extraída; en segundo lugar, precisión, es decir, que el hecho conocido sea plenamente revelador del que pretende demostrarse; y, en tercer lugar, concordancia entre todos los hechos conocidos que deben llevar a la misma conclusión.

En el caso analizado, los indicios obtenidos por la Inspección son básicamente los siguientes (FD 4):

- a) Los ingresos de los clientes de HG que eran derivados a la otra sociedad estaban contabilizados en la contabilidad de HG, sin que esta otra sociedad hubiese elaborado su propia contabilidad.
- b) No se justificó el flujo monetario a favor del otro establecimiento de hostelería.
- c) Las facturas emitidas por dicho establecimiento eran inespecíficas y resultó imposible identificar los clientes en el curso de las actuaciones.
- d) No quedó acreditado que el otro establecimiento de hostelería hubiese llevado a cabo las tareas propias de la actividad; por el contrario, los gastos eran asumidos por la sociedad HG, incluyendo la Seguridad Social de los empleados.
- e) La relación de ingresos y gastos entre ambas era totalmente desproporcionada, por cuanto la entidad que tributaba en régimen simplificado obtenía unos ingresos muy altos con unos gastos mínimos, mientras que HG obtenía una rentabilidad muy inferior.

En opinión del tribunal de instancia, este solo hecho permite explicar la simulación, en tanto que la obtención de unos mayores ingresos por la entidad en régimen simplificado no

iba a suponer una mayor presión fiscal mientras que HG veía notablemente disminuida su tributación por la imputación de todos los gastos.

La vinculación entre ambas entidades no se presentó por la Inspección como un indicio de la simulación.

El tribunal de instancia no apreció la existencia de una economía de opción con base en los indicios probados puestos de manifiesto por la Inspección (FD 2) y consideró que no cabía aplicar el régimen de precios de transferencia, es decir, de operaciones vinculadas, por cuanto que, al estimar la existencia de simulación, no cabe entender la existencia de precio alguno. En relación con la sanción, confirmó la existencia de una conducta dolosa derivada de la simulación.

El Alto Tribunal, en el FD 2 de su sentencia, se remitió a su Sentencia 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017), y resolvió con el mismo criterio desestimando el recurso al considerar que en los casos de simulación no cabe apreciar que existe una interpretación razonable de la norma que permita excluir la responsabilidad por la comisión de una infracción administrativa.

Al margen de la conclusión anterior respecto de la sanción, resulta reseñable la consideración del tribunal de instancia de que el solo hecho de la desproporción entre la relación de ingresos y gastos en ambos intervinientes ya permitiría explicar la existencia de simulación, argumento que puede considerarse que va en la línea de exigir la existencia de un motivo económico válido que justifique racionalmente la utilización de una sociedad interpuesta.

3.1.4. Sentencias del TS 1780/2020, de 17 de diciembre (rec. núm. 5977/2018), y 1710/2020, de 11 de diciembre (rec. núm. 872/2019)

Se refieren al mismo supuesto (la sociedad C y su socio persona física), si bien la primera corresponde a la liquidación del IRPF de la persona física y la segunda a la liquidación del IS de la entidad C.

En síntesis, el supuesto de hecho analizado consiste en una persona física cuya actividad principal era la de economista y que constituyó la entidad C, en la que ostentaba la titularidad del 99,7 % de su capital, siendo el 0,03 % restante de titularidad de su cónyuge; asimismo, era el administrador único de la misma. C suscribió un contrato de consultoría profesional con otra sociedad, AC, de la cual era administrador y autorizado en cuentas bancarias la citada persona física. Los servicios de consultoría supuestamente prestados por C a AC eran prestados materialmente por la persona física. La Administración declaró la existencia de simulación relativa en cuanto a la participación de C en la prestación de servicios a AC sobre la base de los siguientes indicios:

- a) La participación de la persona física en el capital social de C prácticamente como socio único y la condición de administrador y autorizado en cuentas bancarias de AC, de forma que pertenecía al núcleo rector de ambas.
- b) Prácticamente toda la facturación de C se realizaba a AC que, en consecuencia, era casi su único cliente.
- c) Ausencia efectiva de medios personales al margen del propio socio profesional (pues de los dos empleados, uno era a tiempo parcial y el otro estaba domiciliado en otra ciudad, y ninguno tenía cualificación profesional para la prestación de los servicios de la entidad).
- d) Ausencia efectiva de medios materiales para el desempeño de la actividad (pues en el contrato con AC se indicaba que los servicios se prestarían en los locales de AC o en los de los clientes de esta).
- e) El domicilio social se encontraba en un piso propiedad del cónyuge de la persona física sin que dicho inmueble tuviese signos externos de la presencia en él de las oficinas y la actividad de C.
- f) Existencia de una importante discrepancia cuantitativa entre los importes facturados por la persona física a C y los facturados por esta entidad a AC.

Como se indica en el FD 5 de la sentencia de instancia, el argumento central del obligado tributario es que no existía simulación y que la cuestión debía situarse en el ámbito de aplicación del régimen de las operaciones vinculadas, a lo que añadía la afirmación de que la exigencia de una razón económica válida no aparece en ningún precepto legal. La sentencia de instancia identifica certeramente el núcleo del problema al afirmar que:

La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas (FD 5).

Cabe señalar que tanto el TEAC como la AN consideraron ajustada a derecho la liquidación administrativa.

En el auto de admisión del recurso de casación se estableció que la cuestión con interés casacional objetivo era «determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados». El Alto Tribunal, en el FD 3, se remite a su Sentencia 1802/2019, de 17 de diciembre (rec. núm. 6108/2017), y señala que, partiendo del hecho

de que no se cuestiona el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad, lo que se cuestiona es que se constituya otra sociedad a través de la cual la persona física facture a la primera los trabajos que realiza para esta, y a continuación manifiesta que «la carencia de causa es la innecesaridad absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente (prácticamente único) servicios que presta como persona física», sobre todo, a la vista de los aspectos probatorios puestos de manifiesto por la investigación desarrollada por la Inspección. El tribunal concluye que comparte la interpretación de la sala de instancia a razón de los hechos probados y la considera ajustada a derecho, desestimando el recurso de casación y matizando que no procede responder a la cuestión planteada como de interés casacional por no quedar acreditado que la sociedad fuese creada expresamente para facturar los servicios de la persona física. La Sentencia del TS 1710/2020 resalta «el acierto de la interpretación efectuada por la Sala de instancia [...] al considerar que [...] resultaba procedente en este supuesto declarar la existencia de simulación» (FD 3.3).

De estas sentencias se puede sacar una conclusión importante, ya apuntada anteriormente, y es que el propio tribunal es renuente a establecer una doctrina general al respecto, quizá por el elevado «casuismo» al que alude el tribunal, de lo que cabe colegir que considera más adecuado estar a tenor de los hechos que se consideran probados en cada supuesto fáctico, destacando en este caso concreto el acierto que la sala de instancia tuvo, a juicio del TS, a la hora de valorar los hechos y apreciar la existencia de simulación. De la posición del Alto Tribunal se puede deducir la importancia de una investigación rigurosa acerca de los hechos concurrentes en cada caso para, a continuación, aplicar la norma que contemple el supuesto fáctico analizado. Solo una correcta investigación de los hechos podrá conducir a una aplicación satisfactoria de las normas jurídicas apropiadas al caso.

3.1.5. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 672/2019, de 25 de noviembre (rec. núm. 1014/2018)

Se refiere a la posible existencia de simulación en un caso de cesión de los derechos de imagen de un famoso futbolista profesional a una entidad domiciliada en Madeira (Portugal) que resulta ser beneficiaria de un régimen fiscal de baja tributación. Con posterioridad a tal cesión, el futbolista adquirió el 100 % del capital social de la entidad portuguesa.

A modo de resumen, los principales hechos que se desprenden de la sentencia son los siguientes:

- a) La cesión a la sociedad portuguesa se llevó a cabo cuando el futbolista aún no era residente en España, de forma que la posible ganancia de patrimonio derivada de tal cesión no estaba sujeta a tributación en España.

- b) El importe de la cesión ascendió a 5.000.000 de euros y su importe se determinó en virtud de un informe que tuvo en cuenta la evolución previsible de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador. De los datos existentes no parece deducirse que se previera la posibilidad de pagos contingentes para el caso de que la estimación efectuada acerca de dichos ingresos pudiera desviarse de la evolución real posterior.
- c) La evolución de los ingresos derivados de la explotación de los derechos de imagen del jugador creció de forma exponencial con el paso del tiempo.
- d) El pago al jugador de la cantidad fijada en el contrato de cesión no se efectuó en ese momento, sino que se difirió en el tiempo, sin que el contrato estableciese ningún calendario de pagos. La exigibilidad de dichos pagos quedaba a decisión del jugador, sin que dicho pago quedase garantizado de ninguna forma, por los datos que figuran en la sentencia, a pesar de la importancia de su cuantía.
- e) Tres meses después de la cesión de los derechos del jugador, este adquirió por 5.000 euros el 100 % del capital de la sociedad portuguesa.
- f) La sociedad portuguesa carecía de infraestructura de medios materiales y humanos propios para la gestión de los derechos de imagen. No obstante, procedió a la subcontratación con terceros de los servicios necesarios para llevar a cabo tal gestión.
- g) La sociedad realizó tal gestión sin que la participación personal del jugador en las gestiones llevadas a cabo por la entidad haya quedado acreditada, de acuerdo con los hechos expuestos en la sentencia.
- h) Los cobros y pagos derivados de la actividad desarrollada existieron y fueron contabilizados por la entidad.
- i) El jugador presentó declaraciones por el impuesto sobre el patrimonio y la declaración de bienes en el extranjero reflejando la existencia de la entidad portuguesa, así como su participación en ella.

En el FD 3 de la sentencia se dice que «la Sala es consciente de la inusual forma de conducirse los acusados –al menos para un contribuyente medio– [...] Resulta, ciertamente, llamativa la dinámica empleada». No obstante, tras admitir esto, el órgano jurisdiccional rechaza la existencia de simulación fundamentalmente por considerar que «el hecho de que la sociedad portuguesa carezca de una infraestructura (material o humana) más o menos relevante carece de la trascendencia pretendida», ya que, como se ha señalado anteriormente, dicha sociedad procedió a la subcontratación de la citada infraestructura a través de terceros. También tiene en cuenta la sala que los pagos efectuados fueron reales y estaban contabilizados, así como que la participación directa del jugador en las gestiones y negociaciones de los contratos no quedó probada, concluyendo que la actividad de la sociedad en la realización de la actividad de explotación de los derechos de imagen del jugador

fue real. Asimismo, valoró el incremento del volumen de negocio experimentado por la sociedad desde la firma del contrato de cesión de los derechos de imagen. En relación con la valoración de los citados derechos, además de señalar que estaban contabilizados en el balance de la entidad como «inmovilizado intangible», destaca que su importe, 5.000.000 de euros, no fue caprichoso, sino basado en un informe emitido por un prestigioso despacho.

La sala se centra en el argumento de que:

Lo esencial es determinar si, ante la supuesta falta de infraestructura de (la sociedad), tal sociedad constituía un puro instrumento formal de ingresos y pagos, que no desarrolló función alguna en la explotación de la imagen del acusado y que solo fue empleada para eludir el pago de los tributos debidos porque, en definitiva, era falsa la cesión de los derechos de imagen. Y los datos expresados anteriormente ponen de manifiesto no solo que (la sociedad) fue la cesionaria de los derechos de imagen del jugador, sino que realizó una activa intervención en la explotación de esos derechos.

En definitiva, para la sala es fundamental el hecho de que la sociedad portuguesa tuvo una actividad real en la gestión de los derechos de imagen del jugador, lo que le lleva a pronunciarse en el sentido de no apreciar la existencia de simulación en la cesión de los derechos de imagen a la citada entidad.

Esta sentencia fue objeto de recurso de apelación ante el TSJ de Madrid que, mediante la Sentencia 18/2021, de 20 de enero (rec. núm. 32/2020), estimó parcialmente el recurso anulando la sentencia apelada y ordenando que se dictase nueva sentencia en la que se solventase la «incongruencia interna» advertida por el TSJ. En síntesis, la incongruencia interna radicaba en que la sentencia apelada consideraba de aplicación el régimen especial del artículo 92 de la LIRPF, pero parecía no haber tenido en cuenta que no todos los rendimientos provenían del club con el que el jugador mantenía la relación laboral que se configura como uno de los requisitos establecidos por el artículo 92 de la LIRPF. Así, en el FD 2.1 de la mencionada sentencia, el TSJ manifiesta que:

La Sala anticipa que la Sentencia incurre en un déficit de motivación con virtualidad anulatoria en tanto que lesivo del derecho a la tutela judicial efectiva, evidenciado por una insubsanable «incongruencia interna» de su razonamiento [...], de forma que no se explica mínimamente por qué, aun entendiendo acreditada la realidad de la cesión de derechos a K, se da por buena la exclusión de la imputación en la base imponible del IRPF de D. X de unos rendimientos derivados de la cesión de la explotación de unos derechos de imagen que, *prima facie*, según la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera que invoca la misma Sentencia apelada, no quedarían cobijados por la norma de cobertura en que se basa la atipicidad: nos referimos en concreto a aquellos rendimientos que no traen causa de la cesión por K al empleador del Sr. X, el R C. F., de la explotación de derechos de imagen previamente cedidos por aquél a K.

En cumplimiento de ese mandato del TSJ, la Audiencia Provincial (AP) de Madrid dictó, el 8 de abril de 2021, la Sentencia 177/2021 (rec. núm. 1014/2018), en la que nuevamente se absolvía a los acusados del delito fiscal, sentencia que fue también apelada y que dio lugar a la Sentencia del TSJ de Madrid 223/2021, de 29 de junio (rec. núm. 248/2021). En ella, el TSJ de Madrid descartó, en primer lugar, el argumento de la AP de Madrid de que la alegación formulada en relación con el artículo 92 de la LIRPF constituía una alegación sobrevenida, pues las partes acusadoras, según la AP de Madrid, habían decidido vincular la existencia de delito contra la Hacienda pública a la existencia de simulación, considerando innecesario por dicha razón diferenciar entre los rendimientos percibidos por el jugador procedentes de su empleador (el club de fútbol) y el resto (procedentes de otros pagadores). En segundo lugar, el TSJ de Madrid discrepa de la interpretación que hace la AP del artículo 92 de la LIRPF, que consideró que el valor de los derechos de imagen del jugador, y el volumen de ingresos que generan, dependía de en qué club jugaba, de forma que no era patente que los ingresos generados independientemente de la relación laboral quedarán completamente al margen de dicha relación laboral. Así, el TSJ afirmó que:

Creemos que esa concepción del art. 92 LIRPF no se acomoda a la doctrina jurisprudencial que lo interpreta: es claro que los derechos de imagen de un deportista de élite serán tanto mayores cuanto mayor sea su prestigio profesional, y que ese prestigio profesional puede depender de la entidad del club en el que preste sus servicios y/o de los trofeos que gane por cuenta propia –v. gr., un tenista–. Pero el art. 92 LIRPF claramente vincula su especial régimen de imputación –en este caso, de no imputación– a la procedencia de los rendimientos derivados de la explotación del derecho de imagen; no condiciona su régimen excepcional de no imputación a que los ingresos sean mayores o menores por la relación laboral del sujeto pasivo con una determinada entidad, sino a que esas rentas sean abonadas por el empleador a una cesionaria de la explotación de los derechos de imagen –que puede ser fiscalmente opaca– y siempre respetando unos límites cuantitativos, la consabida regla 85/15.

No obstante lo anterior, el TSJ de Madrid confirmó la sentencia absolutoria de instancia por considerar que se razonó suficientemente acerca de la falta del elemento subjetivo, pues, al no haberse falseado la realidad –según la valoración de la prueba efectuada–, no puede existir simulación.

La Sentencia del TSJ de Madrid efectúa, además, unas reflexiones acerca del posible encaje del caso analizado en la figura del fraude de ley, o más propiamente, del conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 de la LGT). En el FD 2, el TSJ dice:

En realidad, los hechos enjuiciados pueden encajar en la figura del fraude de ley: se acoge una actividad de negocio real –a esto se refiere la Sala a quo sin duda–, con contratos reales de explotación de derechos de imagen del jugador, y se canaliza su imputación tributaria a través de una norma determinada que, en parte –solo en parte, rendimientos no procedentes del R CF– no corresponde aplicar,

para eludir otra norma imperativa, cual es la que consagra el deber de imputarse en su declaración del IRPF esos rendimientos no procedentes del empleador como del capital mobiliario –o, en su caso, como fruto de actividades económicas– en régimen de progresividad fiscal. [...] El *modus operandi* que es objeto de examen en esta causa encaja más en la figura del fraude de ley y ello en lo tocante solo a los rendimientos no procedentes del R CF, pero sin que sea de apreciar –la Sala *a quo* no lo hace– un componente añadido de simulación.

Estas reflexiones del tribunal no hacen más que resaltar la cuestión de que la Administración no puede elegir discrecionalmente entre las distintas figuras del ordenamiento tributario para llevar a cabo la regularización que, en su caso, corresponda. Por el contrario, la Administración debe realizar un minucioso análisis fáctico del caso y regularizar la situación tributaria del obligado de acuerdo con la figura jurídica más apropiada. Cometer un error de apreciación puede producir, como se ha visto, fatales consecuencias para el éxito de los planteamientos de la Administración.

3.2. Regularización de la interposición de sociedades a través de las reglas de operaciones vinculadas

3.2.1. Sentencia del TSJ de Madrid 81/2020, de 28 de enero (rec. núm. 260/2018)

El caso analizado consiste en una persona física que es socia casi única (en porcentaje superior al 99 %) de las sociedades P y P56, así como administradora única de ambas. Ambas sociedades tenían como actividad la de gestionar los conciertos, galas y actuaciones de la persona física, que se dedica profesionalmente al mundo de la canción.

La Administración consideró que los servicios prestados por la persona física eran personalísimos. Todos los ingresos de P56 derivaban de la intervención esencial de la persona física. Otros hechos puestos de relieve por la Administración fueron los siguientes:

- a) En los contratos entre la persona física y P no se establecía precio alguno ni se determinaba la exclusividad.
- b) El domicilio de las dos sociedades coincidía con el del asesor fiscal y representante de ambas sociedades y de la persona física ante la Inspección.
- c) A partir de 2009 se empezó a desviar la facturación desde P hacia P56, manteniendo la primera el personal técnico para llevar a cabo las actuaciones y prestando servicios en exclusiva a la segunda.
- d) La persona física facturaba a terceros el importe de sus galas a través de P56, mientras que P recuperaba el importe de los gastos soportados (como personal

- o vestuario) mediante la facturación de estos con un sobrecoste a P56 por un concepto genérico de «representación artística».
- e) P ejercía la tenencia de una serie de inmuebles.
 - f) Los ingresos y pagos se efectuaban a través una determinada cuenta bancaria en la que se centralizaban los cobros y pagos tanto de las dos sociedades como de la persona física, incluyendo los gastos particulares de esta.
 - g) P56 facturaba a terceros las galas y entrevistas de la cantante, especialmente desde 2009, y ejercía la tenencia de varios inmuebles.

La regularización administrativa consistió en considerar que P no aportaba ningún valor a la actividad de la persona física, por un lado, y por otro, valorar por su valor de mercado la prestación de servicios de la cantante y de la cesión de la imagen de la artista a P56, apreciándose una notable diferencia entre ambas valoraciones, ya que, mientras lo facturado por la sociedad superaba el millón de euros, lo retribuido a la persona física se valoraba en 39.000 euros. No obstante, la regularización practicada valoraba la operación minorando las rentas a imputar a la persona física en el importe de los gastos incurridos para su obtención. Asimismo, se reconoce un margen de beneficio a P56 del 5 % en consonancia con las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE para actividades de bajo valor añadido. En el primer caso, la Administración aplicó el método del coste incrementado, y en el segundo, el del precio libre comparable. Respecto de este último, se afirmaba que es el que debe ser aplicado en un caso como este en el que se dispone de un comparable interno perfectamente válido como es la valoración de la relación entre la sociedad y el tercero. Ambos métodos fueron corroborados tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) como por la propia sentencia analizada. Se destaca que no se cuestiona la organización del obligado tributario a través de una sociedad, sino que lo que se cuestiona es que las operaciones entre las partes vinculadas no se hayan valorado a precios de mercado, en especial la retribución de la persona física. La valoración de las operaciones se efectuó en sede de la sociedad por ser donde pueden encontrarse las dos operaciones objeto de contraste. El obligado tributario alegó básicamente la improcedencia del régimen de operaciones vinculadas por considerar que se trataba de una economía de opción y la incorrecta aplicación del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. También alegó la incorrecta calificación de los rendimientos de la persona física como rendimientos del trabajo y contra el ajuste secundario.

En relación con la aplicación del régimen de operaciones vinculadas, el FD 6 invoca el artículo 105 de la LGT sobre la carga de la prueba y más adelante señala que:

Del análisis de los elementos fácticos que quedan acreditados en las actuaciones de comprobación e investigación se infiere con absoluta claridad que *la sociedad recurrente carece de causa* dentro de la relación de servicios artísticos e intervención en medios prestados por la persona física [la cursiva es nuestra].

Posteriormente, destaca la falta de medios materiales y humanos para la prestación de los servicios por parte de la sociedad y la vinculación de la persona física con la sociedad y continúa diciendo que:

La interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que la persona física desarrolla constituye una actuación que *carece de causa dentro de la relación de prestación de servicios* de la persona física y la entidad destinataria de los mismos, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no prestan, como ya se ha declarado por esta Sala en otros litigios similares [la cursiva es nuestra].

Tras admitir la sala que:

es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma 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 de la persona física,

y en una línea de argumentación que se puede considerar muy cercana a la apreciación de simulación, manifiesta que:

Los servicios facturados a la referida entidad recurrente no fueron prestados por la sociedad sino por la persona física, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad, sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios por una sociedad a otra sociedad, *se oculta la realidad* y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por la persona física y no por la sociedad [la cursiva es nuestra].

La conclusión a la que llega finalmente la sala es que la tributación que corresponde a esta operación es la resultante de aplicar el régimen de operaciones vinculadas. No obstante, cita a continuación, entre otras, la Sentencia del TS de 29 de junio de 2011 (rec. núm. 4499/2007) sobre la simulación en el ámbito tributario y su contraposición con la economía de opción. Cita también la jurisprudencia del TJUE respecto del abuso de derecho y la obtención de ventajas fiscales ilegítimas y, tras esta amplia exposición acerca de la simulación, finaliza diciendo que en el presente caso resulta de aplicación el régimen de las operaciones vinculadas.

En el FD 8 se pronuncia en relación con el margen del 5 % que la liquidación administrativa aplicó a la sociedad en consonancia con las Directrices sobre precios de transferencia acerca de los servicios de bajo valor añadido, y señala que:

En la liquidación se razona sobre los elementos tenidos en cuenta para aplicar el porcentaje del 5 %, pero, es que, como se ha indicado, corresponde a la recurrente

la carga de la prueba de que el margen es otro diferente al considerado por la Administración, [...], siendo, por otra parte, razonables los argumentos que se efectúan en la liquidación sobre dicho margen.

Lo más destacable de esta sentencia es que, a pesar de que declara la procedencia del régimen de operaciones vinculadas, señala en dos ocasiones que la interposición de la sociedad carece de causa –o motivo económico válido– y, por otro lado, que con dicha interposición se oculta la realidad; de aquí a la afirmación de la existencia de simulación puede entenderse que hay muy poca distancia a nivel conceptual.

3.2.2. Sentencia del TS 446/2020, de 18 de mayo (rec. núm. 6187/2017)

En este caso, el Alto Tribunal se pronuncia en casación sobre una sentencia del TSJ de Madrid en la que se resolvía el recurso contencioso-administrativo que traía causa de una regularización administrativa de las operaciones vinculadas entre una persona física y la sociedad S. Este caso presenta interés por dos motivos distintos. Por un lado, se plantea la cuestión de si es posible que la Administración efectúe la comprobación de una operación vinculada desarrollando dos procedimientos simultáneos, es decir, comprobando tanto a la sociedad como al socio, o bien, si es necesario realizar la comprobación sobre un único obligado tributario y, una vez que dicha liquidación administrativa adquiera firmeza, hacer el ajuste bilateral con la otra parte. Por otro lado, en este caso se plantea una segunda cuestión de interés y es la posibilidad, o no, de sancionar por el régimen general de los artículos 191 y siguientes de la LGT al obligado tributario que no tiene obligación de tener la documentación de precios de transferencia en virtud de lo dispuesto en el artículo 18.3 de la LIS.

Respecto a la cuestión con interés casacional, esto es, la sancionabilidad o no de una operación vinculada por la vía de los artículos 191 y siguientes de la LGT, el TS, en el FD 2, realiza una contextualización del artículo 16.10 del TRLIS (actualmente, el art. 18.13 de la LIS) señalando en primer lugar que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 145/2013, de 11 de julio, se consideró constitucional, pero debe interpretarse en conexión con el resto del precepto. El TC explicó que el artículo 16 del TRLIS «identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las "personas o entidades vinculadas" y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10» (FJ 6). El TS considera capitales dos afirmaciones hechas por el TC: la primera, que el artículo 16 del TRLIS circunscribe la aplicación del régimen sancionador dentro de márgenes precisos y delimitados tanto desde el punto de vista material (los tipos infractores se aplican solo a las operaciones vinculadas) como subjetivo (el régimen sancionador se aplica solo a los sujetos obligados a llevar la documentación de las operaciones vinculadas); y la segunda, que las personas exoneradas por el artículo 16 del TRLIS de la llevanza de la citada documentación se sitúan fuera del régimen sancionador previsto en el mismo. En palabras del Alto Tribunal:

Lo reiteramos una vez más: los tipos de infracciones y las sanciones contenidas en el art. 16.10 TRLIS resultan de aplicación, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas.

Para más adelante declarar que:

Siendo subsumible la acción del obligado tributario en el tipo infractor previsto en el art. 191 LGT, este precepto –y las consecuencias sancionadoras que en él se establecen– le resultan plenamente aplicables, descartando, por otra parte, la aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 16.10.4.^a TRLIS a los sujetos exonerados de la llevanza de la documentación relativa a operaciones vinculadas (FD 2).

Finalmente, en el FD 4, el tribunal considera que nada impide a la Administración sancionar ex artículo 191 de la LGT cuando el valor de mercado determinado por el obligado tributario sea incorrecto y se cumplan los requisitos necesarios para apreciar la existencia de la infracción del artículo 191 de la LGT.

Respecto de la cuestión procedimental, el obligado tributario alegó que la Administración había vulnerado el procedimiento establecido en virtud del artículo 16.9 del TRLIS (actualmente, el art. 18.12 de la LIS) porque había desarrollado dos procedimientos de comprobación simultáneamente, respecto de la sociedad y del socio. El FD 5 de la sentencia del tribunal de instancia rechazó el argumento por considerar que se realizó un único procedimiento de valoración de la operación vinculada en sede de la sociedad que extendió sus efectos a la otra parte de la operación al desarrollarse dos procedimientos de comprobación simultáneos, señalando, además, que se había documentado el resultado de la valoración de la operación en un acta separada como exigía el artículo 21.1 del RIS aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (actualmente, el art. 19.1 del RIS). Con respecto a la exigencia de firmeza de la liquidación, el tribunal de instancia señala que la liquidación es provisional de acuerdo con el artículo 101.4 a) de la LGT.

Por su parte, el TS aborda la cuestión en el FD 5 de su sentencia y pone de relieve que la propia sala ha constatado la existencia de interés casacional en otro asunto posterior (rec. núm. 437/2018) consistente en determinar si, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a este haya adquirido o no firmeza. Tras analizar la modificación del procedimiento introducida por la Ley 36/2006, el tribunal afirma que «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, que es cabalmente lo que ha ocurrido en este caso» (FD 5) y, después de rechazar la tesis del reclamante, vuelve a reafirmarse señalando que:

Las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. [...] Ahora bien, tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas (FD 5).

El tribunal argumenta extensamente que los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS pretenden garantizar los intereses legítimos de las otras partes vinculadas bajo la hipótesis de que estas no están siendo objeto de inspección, pero cuando ha existido, como en el caso analizado, una comprobación inspectora simultánea respecto de las distintas partes involucradas en la operación, queda plenamente garantizado el derecho a la defensa de todas ellas en el seno de su respectivo procedimiento inspector. El objetivo del artículo 16.9 del TRLIS es, según el tribunal, que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, lo que no impide que se desarrollen procedimientos simultáneos con las otras partes vinculadas. La regulación del procedimiento sí que obliga, afirma el tribunal, a que se posponga la regularización de las partes vinculadas que no están siendo objeto de inspección hasta que el valor de mercado determinado por la Administración se convierta en firme. Lo que tiene sentido cuando solo una de las partes está sometida a inspección, pero no cuando cada parte puede llevar a cabo las actuaciones de defensa que estime oportunas en el seno de su propio procedimiento inspector, pues no supone merma ninguna de las garantías de sus derechos, que quedan protegidos por las normas generales del procedimiento inspector. Finalmente, el tribunal afirma que:

En conclusión, pues, las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas (FD 5).

La argumentación del TS respecto de la cuestión procedimental analizada no puede ser más razonable, pues pone el énfasis en la salvaguarda del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes intervinientes en la operación.

3.2.3. Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre (rec. núm. 437/2018)

Aquí el Alto Tribunal se pronuncia en casación sobre una sentencia del TSJ de Madrid que traía causa de una regularización administrativa de las operaciones vinculadas entre una persona física y la sociedad R casi en el mismo periodo temporal que la Sentencia del

TS 446/2020, de 21 de enero. La operación vinculada está constituida por los servicios prestados por la persona física a la sociedad, de la que la persona física es socia mayoritaria. El interés casacional objetivo consiste en determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3.º del TRLIS (actualmente, el art. 18.12.3.º de la LIS), para que la Administración pueda regularizar la situación tributaria de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario es necesario que la liquidación practicada a este sea firme o no.

La sentencia de instancia no anuló la liquidación administrativa por considerar en su FD 5 que «no se ha generado ningún tipo de indefensión, ya que no ha impedido formular las alegaciones que ha considerado oportuno», en el mismo sentido en que se había pronunciado el FD 2 de la resolución del TEAR de Madrid, cuyo argumento es asumido por el TSJ de Madrid. En un breve razonamiento, en el FD 3 el TS se atiene al tenor literal de las normas interpretadas y sostiene que «para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza», matizando que no cabe admitir la petición subsidiaria del abogado del Estado de que la firmeza de la liquidación se refiera exclusivamente a la vía administrativa por no derivarse de norma alguna ni coincidir con lo que se entiende por firmeza del acto. En consecuencia, declara haber lugar a la casación y anula la sentencia de instancia.

Esta sentencia entra en contradicción con el criterio establecido en la Sentencia del TS 446/2020, de 21 de enero, tan solo nueve meses después de aquella. Dado que los supuestos de hecho de ambas son muy similares, en los dos casos se trata de una operación vinculada socio-sociedad en la que se han iniciado procedimientos de inspección respecto de las dos partes implicadas en la operación, y teniendo en cuenta la escasa diferencia temporal entre las dos sentencias, cabe plantearse si podríamos estar ante un cambio de criterio del TS sobre esta cuestión, sobre todo si recordamos que el propio tribunal era consciente de la similitud entre ambos casos, pues al dictar la Sentencia 446/2020 hace referencia al auto de admisión del recurso de casación que finalmente resolvió mediante Sentencia del TS 1319/2020, de 15 de octubre.

3.2.4. Sentencia del TS 105/2023, de 30 de enero (rec. núm. 4077/2021)

La cuestión que se acaba de plantear ha sido finalmente aclarada por el propio Alto Tribunal en diversas sentencias, entre las que traemos a colación la citada Sentencia 105/2023.

Así, la sección de admisión fijó como interés casacional objetivo:

Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la

Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas a un obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a este haya adquirido firmeza, o si, por el contrario, pueden tramitarse de manera simultánea diferentes procedimientos de regularización a las distintas partes vinculadas.

El Alto Tribunal se remite a alguna de sus sentencias anteriores sobre esta cuestión y señala que (FD 5):

En nuestra STS de 2 [s/c] de junio de 2022, cit., se reiteró la doctrina fijada en la STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027), y se declaró que la doctrina establecida en la resolución de 15 de octubre de 2020, citada por la sentencia aquí recurrida en apoyo de su interpretación sobre la imposibilidad de proseguir dos procedimientos independientes y paralelos para la regularización, no resulta de aplicación en los casos en que, como es el que nos ocupa, la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, pues el alcance literal de las normas implicadas (arts. 16.9 del TRLIS y 21 del RIS), debe situarse en su propio contexto, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, y es en ese escenario donde resulta coherente la doctrina fijada en la sentencia de 15 de octubre de 2020, cit. Pero fuera de estos casos, y con apoyo en los antecedentes legislativos y la interpretación teleológica y sistemática (art. 3 Código Civil) que ya expusimos en la sentencia de 18 de mayo de 2020, cit., la solución debe ser distinta cuando se han seguido procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, garantizando en todo caso la debida coordinación entre los distintos procedimientos.

Y más adelante confirma que no puede excluirse «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». Así, y pese a que el recurrente alegaba la necesidad de que la liquidación practicada adquiriera firmeza para poder practicar liquidación a las otras partes vinculadas implicadas en la operación, el tribunal afirma que:

Tal tesis no puede ser compartida, ya que las normas especiales del artículo 21 del RIS tienen su ámbito de aplicación en un supuesto concreto: aquellos casos en los que la Administración ha decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas. [...] Tales normas procedimentales no pueden extenderse sin más a aquellos supuestos en los que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas. [...] La regulación contenida en los preceptos indicados, pretende garantizar un adecuado ejercicio del derecho de defensa de sus legítimos intereses para esas otras partes

vinculadas, bajo la hipótesis de que éstas no están siendo objeto de inspección. [...] Por contra, cuando ha existido, como en este caso, una comprobación inspectora simultánea de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas, quedan plenamente garantizados los fines expuestos de la regulación procedimental que se analiza. Por un lado, se aseguró desde el inicio la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse para inspección a las distintas partes vinculadas. Por otro, queda asegurado también que el ajuste se basará en los mismos criterios puesto que se comprueba a la vez a todas las partes implicadas. Finalmente, se salvaguarda adecuadamente el ejercicio del derecho a la defensa de los legítimos intereses de todas las partes vinculadas, toda vez que cada una de ellas va a poder alegar lo que convenga a su derecho respecto de la comprobación del valor, en el seno de su propio procedimiento de inspección, además de poder recurrir la determinación de dicho valor al impugnar la liquidación que a cada una le haya sido practicada. La finalidad de que las demás partes vinculadas puedan defender sus legítimos intereses en un procedimiento de inspección del que no forman parte, pero cuyos resultados pueden afectarles, es el objetivo del artículo 16.9 del TRLIS.

Tras apuntar la conveniencia de que tanto la propia Administración tributaria como los tribunales económico-administrativos adopten las medidas necesarias para coordinar ambos procedimientos, establece como conclusión que:

Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas. Su aplicación no puede extenderse, por tanto, a aquellas situaciones en las que se han iniciado simultáneamente procedimientos de inspección respecto de las distintas partes vinculadas. Ello no significa, en absoluto, mengua o incumplimiento alguno de las garantías y finalidades pretendidas con las normas procedimentales especiales analizadas, pues tanto unas como otras quedan plenamente salvaguardadas con el mero cumplimiento de las normas que regulan con carácter general los procedimientos de inspección seguidos con las distintas partes implicadas en cuyo seno se realizan las actuaciones de determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y con las vías de reclamación o recurso que el ordenamiento tributario reconoce a aquéllas. En este sentido, lo relevante es garantizar la integridad del derecho de defensa previsto en el art. 24 CE.

3.2.5. Sentencia de la AN 83/2017, de 9 de febrero (rec. núm. 1/2015)

La AN se pronuncia en esta ocasión sobre el caso de las operaciones vinculadas llevadas a cabo entre la entidad T como absorbente de PL y la persona física que es socia al 100 %

y administradora única de T que, a su vez, es propietaria de PL, a la que finalmente absorbió. La actividad de la sociedad era la de servicios de radiodifusión y televisión, estando dedicada fundamentalmente a la producción de programas audiovisuales. La intervención de la persona física en los citados programas era fundamental en la mayoría de los casos.

La Inspección consideró que las retribuciones por los servicios prestados por la persona física a PL no se ajustaban a valor de mercado, pues eran muy inferiores a los importes pactados por la sociedad con terceras personas y efectuó un análisis de comparabilidad, concluyendo que se trataba de un servicio de carácter personalísimo en el que la participación directa de la persona física era fundamental, tal como se desprendía de la documentación contractual. En concreto, analizó las funciones, activos y riesgos de las partes involucradas, con el resultado de que la función principal consistía en la prestación del servicio directamente por la persona física, que asumía la mayoría de los riesgos y que aportaba el principal activo de la operación, que eran sus cualidades artísticas y profesionales. En estas condiciones, la Administración consideró que disponía de un comparable interno adecuado, como es la valoración de los servicios prestados por L a terceros independientes, ya que se trata de servicios materialmente prestados por la persona física. En virtud de lo anterior, valoró la operación vinculada entre la sociedad y la persona física por el importe de la facturación de la sociedad a terceros minorado en el importe de los gastos incurridos por la sociedad para obtener los ingresos, de forma que redujo la base imponible de la sociedad y aumentó la de la persona física. La Administración consideró que no procedía aplicar la presunción del entonces vigente artículo 16.7 del TRLIS porque:

- a) Los servicios prestados por la sociedad eran personalísimos y prestados materialmente por la socia y administradora de la entidad.
- b) Los ingresos percibidos por la sociedad procedían de los trabajos efectuados por la persona física.
- c) La sociedad no añadía valor a los servicios prestados.

Por otro lado, se regularizaron determinados gastos de la entidad que se consideraron no deducibles por ser gastos privados y particulares de la persona física.

El obligado tributario alegó, en síntesis, que la regularización anterior suponía de facto una suerte de transparencia fiscal que fue derogada por la Ley 46/2002, así como que la entidad contaba con medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad, lo que impedía, de acuerdo con la normativa vigente en aquel momento, atribuir a la operación un valor distinto del acordado por las partes. También alegaba el carácter no personalísimo de la prestación de servicios por la persona física, dado que en ocasiones también llevaba a cabo la presentación de los programas la hija de la persona física socia y administradora de la sociedad. Finalmente, alegaba la falta de idoneidad del método de valoración aplicado por la Administración y la nulidad del procedimiento por no haberse practicado por la Administración el ajuste secundario.

La sala consideró que la sociedad sí tenía medios materiales y humanos para desarrollar su actividad y, por tanto, se debía aplicar la presunción *iuris et de iure*, entonces vigente, del artículo 45.2 del texto refundido de la LIRPF (Real Decreto legislativo 3/2004), en virtud de la cual la retribución pactada se entendía hecha a valor de mercado, anulando la regularización administrativa en relación con el ejercicio 2006. Tras la modificación operada por la Ley 35/2006, la remisión de esta a la normativa del IS es total, lo que coincidió con la modificación del artículo 16 del TRLIS por la Ley 36/2006, que eliminó el contenido del artículo 16.7 del TRLIS vigente hasta entonces. Desaparecida dicha presunción, la sala concluyó que sí procedía la valoración a mercado de las retribuciones de la persona física, con la única excepción de aquellos ingresos correspondientes a los servicios en que ella no había tenido participación directa (FD 20).

En el FD 21, la sala estimó que en el caso analizado era procedente la aplicación del método del precio libre comparable,

pues se enfrenta el precio pagado a la sociedad por la prestación del servicio con el pagado a su vez por esta al efectivo prestador del mismo, ya que el servicio que presta la Sra. X a las sociedades vinculadas es idéntico al que presta dicha entidad a sus clientes.

Y en este sentido se remite a la Sentencia del TS de 9 de diciembre de 2011 (rec. núm. 3586/2009) de acuerdo con la cual, «el método por excelencia de determinación del precio de mercado es sin duda el método del precio libre comparable». La AN continúa argumentando que:

La comparabilidad resulta difícil de encontrar debido al carácter personalísimo de los servicios que hace difícil su objetivación fuera del ámbito de la contratación objeto de valoración, pero el método es válido, puesto que los contratos suscritos con los distintos clientes se pactaron entre partes independientes en condiciones de libre competencia y los servicios contratados se prestaron exclusivamente por la recurrente, de manera que existe un precio real de mercado de los servicios controvertidos, a los efectos del art. 16.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

Destaca la sala que la comparación se realiza con el precio pagado por terceros independientes a PL, no por el precio pagado por PL a T, es decir, se compara con una operación independiente.

En el FD 25 se analiza la cuestión de si el no practicar el ajuste secundario previsto por el artículo 16.8 del TRLIS (vigente en aquel momento, actual art. 18.11 de la LIS) puede determinar la nulidad de las actuaciones. Se remite en primer lugar a la Sentencia del TS de 27 de mayo de 2014 (rec. núm. 8/2009), en la que el Alto Tribunal establece que «el ajuste secundario es una norma que opera en aquellos supuestos en que la transferencia real de rentas es distinta de la que aparentemente ha sido efectuada». Y a continuación señala que:

En este caso no se daban las circunstancias contempladas en el artículo 16.8 TRLIS para aplicar el ajuste secundario en los términos pretendidos en la demanda, dado que la vinculación no se ha definido por la condición de socia de la Sra. X de la entidad T, sino por su condición de administradora de las entidades vinculadas T y PL [...], y este aspecto no ha sido impugnado por la parte recurrente.

Como consecuencia de ello, no se pronuncia sobre la cuestión del ajuste secundario.

Los aspectos más destacables de esta sentencia son tres. El primero de ellos es que, si existe una norma más específica que resulte aplicable al caso, no cabe aplicar la norma general, como ocurría en el caso del entonces vigente artículo 45.2 del TRLIRPF y que se podría trasladar actualmente, *mutatis mutandis*, a los artículos 92 de la LIRPF (derechos de imagen) y 18.6 de la LIS (valor de mercado de servicios prestados por un socio profesional persona física a una sociedad vinculada). El segundo es la validez del precio del servicio prestado por la sociedad a terceros independientes como comparable interno del servicio prestado por la persona física a la sociedad. El tercer aspecto relevante se refiere a la calificación de las rentas imputadas a la persona física, que debe hacerse en función de su naturaleza.

3.2.6. Sentencia de la AN de 14 de febrero de 2019 (rec. núm. 5/2017)

En esta sentencia, la AN se pronuncia sobre el caso de la entidad BAE en la que una persona física tenía una participación del 99 % de su capital social, siendo el 1 % restante de otra persona física, que otorgó a la primera un poder tan amplio y bastante como fuese necesario para vender su participación en BAE en las condiciones que tuviese a bien estipular. El control de la sociedad por la primera persona física era, por tanto, total. La actividad de la sociedad era la publicidad y las relaciones públicas y obtenía la totalidad de sus ingresos de la intervención de la persona física en series de televisión, doblaje de películas, participación en galas y campañas publicitarias.

La Inspección determinó la existencia de una notable discrepancia entre los importes facturados a terceros por la sociedad como consecuencia de los servicios prestados con la intervención personalísima de la persona física y los importes percibidos por la persona física de la sociedad interpuesta, de forma que se reducía notablemente la tributación por el IRPF y se producía un diferimiento como consecuencia del remansamiento de rentas en la sociedad. La regularización practicada por la Administración consistió en aplicar el régimen de las operaciones vinculadas a los servicios prestados por la persona física a la sociedad y valorarlos en el importe facturado por esta a terceros minorada en el importe de los gastos incurridos por la sociedad relacionados con la actividad. Se practicó un ajuste bilateral, reduciendo la base imponible de la sociedad y aumentando la de la persona física. Adicionalmente, se negó la deducibilidad de determinados gastos de la sociedad que no estaban relacionados con la actividad.

En el FD 3, el tribunal analiza «la interposición de sociedades en actividades profesionales» desde la perspectiva del artículo 16 de la LGT, relativo a la simulación, y del principio del derecho europeo de que «no es posible dar cobertura jurídica a actuaciones abusivas de derecho, o que persiguen la elusión de las obligaciones tributarias», tal como ponen de manifiesto las Sentencias del TJUE de 21 de febrero de 2006 (asunto C-255/02), Halifax; de 12 de septiembre de 2006 (asunto C-196/04), Cadbury-Schweppes; de 22 de diciembre de 2010 (asunto C-103/09), Weald Leasing, y de 22 de diciembre de 2010 (asunto C-277/09), RBS. El tribunal señala que:

La cuestión realmente discutida en este apartado, es la *procedencia de calificar la sociedad profesional como una mera sociedad interpuesta o simulada*, cuando los servicios profesionales son prestados por la socia mayoritaria y administradora única, facturando tales servicios por la sociedad, y sometiéndolos al régimen de tributación previsto para sociedades (FD 3) [la cursiva es nuestra].

A continuación, se remite a su Sentencia de 22 de noviembre de 2018 (rec. núm. 571/2016), en la que establecía que:

La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La AN pone de relieve, por tanto, la importancia del concepto del motivo económico válido para el análisis que nos ocupa y se remite, entre otras, a la Sentencia del TS de 20 de febrero de 2012 (rec. núm. 6086/2008), en la que el Alto Tribunal trata la cuestión de las sociedades interpuestas que se utilizan para reducir la carga fiscal de la actividad realizada, concluyendo que debe desenmascarse la operación cualquiera que sea la calificación jurídica que merezca (ya sea fraude de ley o simulación). Cita también los principios básicos establecidos por el TJUE en relación con el abuso de derecho, reproduciendo expresamente varios de ellos reflejados en la sentencia del caso Weald Leasing, entre los que destacamos que debe haber un conjunto de elementos objetivos de los que resulte que la finalidad esencial de las operaciones realizadas sea la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión es contraria al contenido de las disposiciones que formalmente se aplican. Para la AN, estas reflexiones, si bien referidas al ámbito del IVA, plasman criterios generales que sirven de orientación en materia de elusión impositiva. No obstante las reflexiones anteriores, para la AN se debe partir de la idea de que la Inspección no declaró que la sociedad interpuesta fuera simulada como tal sociedad, sino que apreció que existía una simulación relativa exclusivamente en relación con las facturas emitidas, ya que tales facturas correspondían a servicios prestados por la persona física que era la socia principal y administradora única, no por la sociedad.

En el FD 4, la AN analiza la cuestión de la aplicación del régimen de operaciones vinculadas regulado. Tras considerar acreditada la existencia de vinculación entre la persona física y la sociedad, señala que esta no cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad sin el concurso y participación personalísima de la persona física, pues los ingresos de la sociedad provienen de la actividad desplegada por la persona física. En atención a lo anterior, y sin detenerse más en esta cuestión, confirma la actuación de la Administración.

Como conclusión básica del análisis de esta sentencia se puede decir que incide en la importancia de la existencia de un motivo económico válido como elemento justificativo de los negocios jurídicos empleados por el obligado tributario, apoyándose, en esta ocasión, en los principios de la jurisprudencia del TJUE.

3.2.7. Sentencia del TSJ de Madrid 184/2020, de 21 de febrero (rec. núm. 958/2018)

Esta sentencia analiza el caso de la sociedad UDAC y la persona física que junto con su cónyuge y su madre eran propietarias de la sociedad por terceras partes. Dicha persona física era médico anestesista y el objeto de la sociedad era prestar servicios médicos para el tratamiento del dolor. El administrador único era el citado médico. UDAC y dos sociedades más, cada una de ellas participada por otras personas físicas, constituyeron la entidad M, en cuyo capital participaban por terceras partes. M suscribió un contrato con C, entidad propietaria de una clínica, para prestar a dicha entidad los servicios propios de anestesia y rehabilitación. La entidad C no tenía vinculación con las anteriores personas o entidades.

Las operaciones vinculadas cuya valoración regularizó la Administración eran los servicios prestados por UDAC a M y los servicios prestados por la persona física a UDAC. Las operaciones entre UDAC y M se valoraron por las partes en función de un sistema de reparto de costes basado en la distribución del resultado, por lo que su valoración partía del precio de mercado obtenido por M de terceros ajustado por los gastos en los que incurría M para su obtención. Por otro lado, UDAC carecía de medios personales y materiales, al margen de la persona física, para prestar a M los servicios que constituían su objeto social. Los servicios facturados por UDAC requerían en todos los casos la intervención directa de la persona física, a pesar de lo cual su valoración por las partes era muy inferior a la obtenida por UDAC de M. Para determinar el valor de mercado, se utilizó por la Administración el método del precio libre comparable, tomando como referencia el precio obtenido de terceros minorado en los gastos incurridos por la sociedad para la obtención de dichos ingresos. La valoración se efectuó en sede de UDAC.

En síntesis, el obligado tributario alegó que gracias a la unión entre las tres sociedades en M se consiguió el contrato con la clínica, y que M disponía de los medios materiales y humanos para prestar los servicios. También alegó que se buscó un informe de un tercero

independiente que ratificó que los valores acordados por las partes respondían al valor de mercado. Por último, alegó que el comparable interno utilizado por la Administración no es válido por considerar que M aporta un valor añadido.

En el FD 6 se establece que la cuestión de fondo es determinar si se ajusta a derecho la valoración de las operaciones vinculadas realizadas entre UDAC y la persona física. Considera probado que la sociedad carecía de medios personales y de estructura organizativa, al margen de la persona física, para prestar los servicios. Y concluye que:

para valorar la operación vinculada realizada entre la sociedad y su socio es correcto partir de la valoración acordada entre dicha sociedad y los terceros con los que contrató, pues esas operaciones se refieren a los mismos servicios prestados por la persona física socio de la sociedad UDAC.

También establece que la valoración efectuada tiene en cuenta los gastos en que incurrió M para obtener los ingresos, de forma que:

La Inspección ha aplicado correctamente el método del precio libre comparable al haber comparado el valor de las operaciones entre UDAC y su socio con el precio del servicio idéntico prestado por M a la Clínica C, que son entidades independientes [...] Y puesto que el Sr. X es la única persona que presta servicios a la sociedad actora, corresponden al mismo los ingresos que percibe UDAC como consecuencia de la actividad realizada por aquél, siendo indudable que lo que vale el servicio prestado por D. X es el valor del servicio que factura la entidad UDAC a M, si bien del importe obtenido por dicha entidad deben deducirse los gastos en que incurrió para su obtención.

Es especialmente relevante el párrafo final de este FD 6, en el que el tribunal afirma que:

No resulta contradictorio admitir la existencia de gastos deducibles y, al propio tiempo, negar que la sociedad UDAC añadiese valor alguno a las prestaciones efectuadas por su socio, que aporta el principal activo a través de sus cualidades profesionales. Así, puesto que la sociedad era el vehículo a través del cual el socio-administrador prestaba sus servicios médicos, es evidente que los gastos realizados para obtener los ingresos tienen que ser deducidos, pues de lo contrario se imputarían al socio persona física unos rendimientos superiores a los realmente conseguidos [la cursiva es nuestra].

En definitiva, el tribunal considera que los gastos incurridos por la sociedad, a pesar de que deben ser deducidos para calcular el valor de mercado de la retribución imputable al socio, no son de suficiente entidad como para considerar que la sociedad aporta un valor añadido significativo a las prestaciones efectuadas por la persona física, lo cual está bastante cerca de afirmar que la sociedad interpuesta es una sociedad simulada.

3.2.8. Sentencia del TS 157/2022, de 9 de febrero (rec. núm. 4769/2020)

En este caso, el tribunal se pronuncia sobre una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana en un supuesto en el que la controversia radica en la valoración de unos rendimientos del capital mobiliario en especie (art. 25.1 d) de la LIRPF) en una operación vinculada entre sociedad y socio. En concreto, se trata de dilucidar si la valoración procedente es la derivada de la normativa de las operaciones vinculadas –por remisión del art. 41 de la LIRPF– o la establecida por el artículo 43 de la propia LIRPF.

El criterio del Alto Tribunal es que (FD 4):

Los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF.

Y ello porque:

El artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de «especialidades» en la valoración de los «rendimientos del trabajo en especie» y de las «ganancias patrimoniales en especie», entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie.

Resultan relevantes determinadas reflexiones que efectúa el tribunal en cuanto al concepto de operación vinculada. Así, admite, en primer lugar, que:

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a si existió o no operación vinculada pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una cuestión fáctica cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional.

Para, a continuación, añadir que:

La orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es

decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que –dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos–, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar «la definición del art 18 LIS» (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

En definitiva, el tribunal parece cuestionarse el propio concepto de operación vinculada –que no fue puesto en tela de juicio en la sentencia de instancia– y, en particular, se cuestiona si es suficiente con encontrarnos dentro del «marco perimetral» de vinculación que define el actual artículo 18 de la LIS para asumir la existencia de una operación vinculada o si, por el contrario, se necesita «algo más». Ese «algo más» sería una suerte de vinculación objetiva entre los sujetos que la propia ley considera vinculados, es decir, implicaría concretar qué es una operación vinculada o, más propiamente, qué es una operación entre partes vinculadas, más allá de la respuesta un tanto imprecisa de considerar como tal a cualquier cosa que ocurra entre sujetos vinculados; definición que el tribunal echa en falta en el artículo 18 de la LIS pese a la afirmación efectuada por la sentencia de instancia.

3.2.9. Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio (rec. núm. 8550/2021)

Cuestión distinta de la anterior es cuál debe ser la base de la sanción en un supuesto de regularización de una operación vinculada. El asunto puede parecer obvio, pero en esta Sentencia del TS 744/2023, de 6 de junio, se planteaba como cuestión de interés casacional objetivo:

Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

El TS resuelve la cuestión apoyándose sobre la base de la existencia de dos personas: la persona física y la persona jurídica, lo que impide una suerte de compensación de responsabilidades entre ambas. Así, el Alto Tribunal determina que (FD 3.1):

La calificación como operaciones vinculadas debe proyectarse de forma coherente y homogénea sobre la totalidad de las implicaciones y consecuencias de la regularización efectuada. En otras palabras, no cabe sugerir que, en realidad, la persona jurídica y la persona física eran la misma persona a los efectos de patrocinar

una especie de compensación del perjuicio económico y, al mismo tiempo, admitir que estamos en presencia de operaciones vinculadas, escenario que presupone la existencia de dos sujetos distintos y, por ende, en abstracto, la aplicación de un régimen sancionador más benigno que el que hubiera correspondido ante una situación de simulación.

Termina contundentemente el TS afirmando que «o una cosa o la otra, pero no las dos a la vez».

4. Últimos pronunciamientos relevantes sobre la cuestión

4.1. Sentencia del TSJ de Madrid 186/2023, de 1 de marzo (rec. núm. 968/2020)

Este contencioso se dirige contra una liquidación en la que se consideró que existía simulación en la actividad desarrollada por una persona física, acogida a estimación objetiva del IRPF y régimen simplificado del IVA, coincidente con la de una sociedad, de la que la persona física era socia (junto con sus familiares directos ostenta una participación del 100 %), y que en realidad existía una única actividad ejercida por esta sociedad vinculada, siendo artificiosa la división de la actividad. La finalidad de la simulación es obtener un ahorro fiscal por la tributación en la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA de la persona física.

El tribunal, al examinar la existencia o no de simulación, destaca que la persona física contaba con medios materiales (cabezas tractoras y semirremolques) y humanos (trabajadores), figuraba de alta en la Seguridad Social y había facturado y atendido gastos. Aunque existiera cierta confusión con la actividad de la sociedad, esos elementos eran suficientes para acreditar que había ejercido la actividad y excluir la simulación.

Con todo, el elemento más destacable de la sentencia, al menos para el objeto del presente artículo, es el pronunciamiento del tribunal remitiendo a la normativa de operaciones vinculadas como forma para corregir la yuxtaposición de actividades que, de la lectura de la sentencia, parece haber existido:

La existencia de operaciones (vinculadas) entre la entidad actora y su socia persona física podría dar lugar, en su caso, a la correcta valoración de las mismas si no su hubiesen valorado a precios de mercado, o a la consideración de otro tipo de rendimientos como consecuencia de pagos o entregas de dinero entre ambas, pero desde luego no demuestra que la actividad económica se haya realizado de forma exclusiva por Tractole S. A.

Cualquier juicio relativo a esta sentencia pasa por su contraposición con la Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021), a la que nos referiremos a continuación, destacando en primer lugar que es mucho más fácil acreditar la realidad de una actividad empresarial, en la que se puede contar con medios humanos y materiales, que una actividad en la que hay unos servicios personalísimos que, necesariamente, implican la actividad de una persona física concreta.

En esta misma línea, también debemos destacar el mayor rigor que tanto la Administración tributaria como los tribunales muestran contra la interposición de sociedades profesionales frente a aquellas que realizan actividades empresariales, en las que se acepta mucho más fácil la interposición de una sociedad. Tan discutible es este punto que ni siquiera los dos autores que signamos este trabajo llegamos a un acuerdo. Con la relativa ventaja que ofrece ser quien está dando primera forma a este párrafo y escondido en el relativo anonimato de la firma conjunta, diré que con ello solo se muestra una falta de comprensión no de la actividad profesional, que es la natural a quienes tenemos unos estudios que podían habernos llevado a su ejercicio, sino de las actividades empresariales, que en muchos casos no tienen más soporte que su socio.

Finalmente, ratifica una vez más esta sentencia la preeminencia de las operaciones vinculadas, bálsamo de Fierabrás que arregla todos los desaguizados tributarios hasta que, andando el tiempo, se le vean las costuras a este remedio.

4.2. Sentencia del TS 830/2023, de 21 de junio (rec. núm. 7268/2021)

Este recurso de casación se plantea contra una liquidación practicada a un conocido locutor radiofónico que contaba con una sociedad, dotada de ciertos medios personales, y que facturaba a una cadena radiofónica por la prestación de los servicios de la persona física. El locutor facturaba por sus servicios a la sociedad una cantidad mucho más reducida que la que la propia sociedad facturaba a la cadena.

La sentencia de la AN, contra la que se prepara el recurso de casación, había estimado la pretensión anulatoria por diversos motivos. Así, había entendido que al aceptar que la sociedad contaba con medios propios y había asumido riesgos, debía reconocérsele la posibilidad de aplicar el que hemos denominado como «puerto seguro» para los servicios de socios profesionales. También se consideraba que en la comprobación administrativa ni se había incluido el correspondiente análisis de comparabilidad ni se había aplicado ninguno de los métodos de determinación del valor de mercado.

Se plantea en la casación, en esencia, si la retribución pactada por la sociedad con el tercero, minorada en los gastos de la propia sociedad, se puede considerar como valor

normal de mercado para la retribución de los servicios del locutor y diversas cuestiones conexas con este asunto principal.

El Alto Tribunal, ya desde el comienzo de su fallo, anuncia que va a estimar la casación preparada por la Administración.

Destaca, a la hora de justificar su fallo, como rasgos fundamentales de lo que se está valorando, que se trata de servicios *intuitu personae* o personalísimos, en los que las condiciones del prestador resultan esenciales en su contratación; la identidad esencial entre el servicio prestado por la persona física a su sociedad vinculada y entre el prestado por esta a los terceros; y la imposibilidad de la sociedad vinculada de prestar sus servicios al tercero sin la participación de la persona física, siendo la labor de la sociedad residual en la prestación de tal servicio.

El tribunal, en un párrafo muy aclarador, pero no muy afortunado¹⁰, destaca que estamos ante una cuasi-simulación por la interposición de una sociedad que califica de innecesaria, sin más efecto que permitir una reducción en la tributación. Y, a continuación, afirma que, por ello, el ajuste que se realiza en el valor, considerando como valor de la operación vinculada el facturado al tercero independiente, restando los gastos asumidos por la entidad, es un valor de mercado y se ajusta a la normativa de operaciones vinculadas.

En un último pronunciamiento, también bastante discutible, el TS considera que no resta validez a la liquidación el hecho que en otros ejercicios se hubiera seguido otro criterio para liquidar, en concreto, mediante la aplicación del denominado «puerto seguro» que se descarta en este caso.

La jurisprudencia que se fija es la siguiente:

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

¹⁰ Decimos que no es muy afortunado porque califica la interposición como simulada, pero acto seguido crea una nueva categoría jurídica al decir que esa simulación no es la propia del negocio anómalo, como si realmente pudiera utilizarse esa calificación alegremente, cuando, como hemos visto, el propio TS dice que no procede regularizar utilizando una potestad distinta a la aplicable al caso.

Pero no es solo eso. Acto seguido califica la interposición de la sociedad como innecesaria. A nuestro juicio, toda sociedad, como ficción jurídica, es innecesaria, pues no pueden hacer nada que no pueda hacerse directamente por una persona física. Dicho esto, los autores hemos barajado como título para este trabajo precisamente ese, «La interposición innecesaria de sociedades», por aprovechar este pronunciamiento del tribunal, pero lo hemos descartado, precisamente, por la razón que hemos apuntado.

Finalmente, parecería que la innecesaria interposición de una sociedad, no proscrita por el ordenamiento, y que el tribunal «castiga» por tener como único fin el ahorro fiscal, serían las condiciones legales para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma. Si el tribunal juzga este como un caso de conflicto, debería declarar improcedente la regularización por operaciones vinculadas, al menos en teoría.

presta tal sociedad vinculada –aquí, la recurrente– a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio *intuitu personae*, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física –no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física–. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación –la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente– es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.

Varias cuestiones de las que hemos tratado a lo largo del presente trabajo asoman en esta sentencia. No obstante, antes de lanzar algunas conclusiones, debemos destacar precisamente las particulares condiciones del caso que se analiza, en el que se trata de un tipo de servicio muy particular, en el que la intervención de la sociedad viene mediatizada, precisamente, por ese ser insustituible que es la persona física y ser la aportación de medios de la sociedad totalmente residual para el servicio en cuestión. Esta condición, precisamente, justifica nuestra primera conclusión. Puede existir una propensión natural a extender este criterio a supuestos que son similares, pero no son comparables; así, por ejemplo, un servicio de un profesional, que quizá sea quien dé nombre y fama a la actividad de una sociedad vinculada, pero que cuenta con otros profesionales que participan en la prestación del servicio, no es el caso que nos ocupa, como tampoco lo serían aquellos casos en los que la persona física vinculada con la sociedad es el único profesional cualificado, pero la sociedad cuenta con unos medios relevantes e insustituibles, tales como unos equipos técnicos valiosos e imprescindibles, sin los cuales el servicio no puede llevarse a cabo.

Como ya hemos destacado, el TS admite una regularización vía operaciones vinculadas que, por así decirlo, borra la existencia de la sociedad y trasvasa la totalidad del resultado a la persona física. Permite su aplicación aun cuando califica la interposición de la sociedad casi de simulación o, cuando menos, de conflicto.

Quizá excede de nuestro objeto de análisis directo, pero es relevante que, frente a la sentencia de instancia, en la que se constata que no existe ni un verdadero análisis de comparabilidad ni la aplicación de uno de los métodos de determinación del valor de mercado, el TS bendice la actuación de la Administración.

Esta conclusión, a su vez, nos lleva a dos ideas. La primera es que, a nuestro juicio, si se le ofreciera a una persona no versada en leyes tributarias la explicación de lo que ha hecho la Administración y se le preguntara si cree que el valor que se ha traspasado a la persona física coincide con el valor de lo que debió ganar (es decir, su valor de mercado), indudablemente respondería que sí. El TS ha respondido de la misma manera, pues es evidente que ni hay análisis de comparabilidad ni se ha aplicado correctamente uno de los métodos para determinar el valor de mercado. El TS posiblemente haya hecho justicia, otra cosa es que haya sido un puntual y correcto aplicador de la ley.

La segunda, más que conclusión, es la constatación de una regulación desacertada (posiblemente porque alguien había hecho lo correcto, ley en la mano, y no lo justo). La normativa de operaciones vinculadas deriva, incorpora y se aplica de acuerdo con las normas internacionales sobre la materia, especialmente las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Las directrices, tanto por decirlo explícitamente como por subyacer en su filosofía, regulan operaciones internacionales, en las que lo que se discute, al final, es la capacidad de dos o más Estados de gravar los resultados obtenidos a caballo entre los mismos. Sin embargo, la normativa nacional se aplica tanto a operaciones interiores como internacionales en los mismos exactos términos. Sin embargo, las condiciones en las operaciones internacionales, con la concurrencia de varias potestades tributarias, y las nacionales no son desde ningún punto de vista comparables, y la problemática y las soluciones no deberían ser las mismas.

Ello explica sin lugar a dudas, a nuestro juicio, que la incuestionable ausencia de análisis de comparabilidad y la indudable falta de aplicación de los métodos de determinación del valor de mercado, vicios gravísimos desde el punto de vista internacional en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, se conviertan en cuestiones menores y que, además, nos hayamos permitido calificarlas de formalismos legales y tecnicismos frente a la esencia plena que se ha aplicado para llegar al valor de mercado. Si se nos permite la expresión, «excusas de mal pagador», a las que tan frecuentemente se acuden y hasta tienen éxito en las impugnaciones (en el ánimo de ser plenamente justos, no pocas veces la Administración esgrime otras «excusas de mal pagador» para mantener liquidaciones que son, a todas luces, inicuas, y otra vez obtiene buenos réditos de ello, cobrando aquello que en buena conciencia jamás debería haberse liquidado).

4.3. Sentencia del TSJ de Madrid 425/2023, de 11 de mayo (rec. núm. 356/2021)

Se recurre en este caso contra una liquidación en la que, por aplicación de las reglas sobre operaciones vinculadas, se habían trasladado los ingresos obtenidos por una entidad por la prestación de servicios profesionales (en concreto, de abogacía) a unas entidades de segundo nivel, y de estas a los socios personas físicas que participaban en las entidades

de segundo nivel (aunque este segundo traslado se había realizado en una liquidación adicional a la que enjuicia el TSJ).

Al igual que en la STS que acabamos de analizar, el traslado era de la totalidad de la renta, al entender que el precio pactado por la sociedad de primer nivel con terceros coincidía con los valores de mercado, en última medida, de las prestaciones de las personas físicas.

La Administración, en su acuerdo, al igual que el TEAR en su resolución, consideraron como elemento capital que los servicios en cuestión eran servicios personalísimos, en los que la condición de las personas físicas que figuraban «detrás» de las sociedades de segundo nivel era esencial en la contratación de los servicios y que, además, la mercantil de primer nivel no contaba con los medios para la prestación de sus servicios.

El tribunal constata que la sociedad de primer nivel (y las de segundo), aunque no cuenta con medios propios para la prestación de los servicios, ha subcontratado con terceros una parte significativa de su actividad. Así, constata que existen gastos por importes elevados de colaboradores externos. Además subraya que ha asumido riesgos, al hacer frente a tales pagos y soportar los riesgos derivados de la realización y cobro de sus servicios.

Por todo ello, estima el recurso, considerando que no puede equipararse la contraprestación pactada por la sociedad de primer nivel con terceros con el valor de mercado de las prestaciones de las sociedades de segundo nivel y, por ende, de las personas físicas.

Resultan reseñables, a nuestro juicio, varias circunstancias. Sin lugar a duda, la primera de ellas es el fallo que se dicta, en la medida que, cosa poco frecuente, se hace primar la constatación de la existencia de una serie de medios en la entidad sobre la condición de servicio personalísimo que la Inspección parece querer aplicar a todo servicio profesional.

Es, precisamente, también destacable que, por una vez, no se identifique servicio profesional con servicio personalísimo. A nuestro juicio, el análisis del TS en este punto fue impecable, el servicio personalísimo es aquel en el que la intervención personal de un persona concreta es ineludible y es el único soporte posible para los servicios (como lo era en la contratación de un concreto locutor radiofónico). Es cierto que en todo servicio profesional la identidad de la persona con la que se está contratando influye, pero eso no quiere decir que la intervención de esa persona sea la totalidad de los medios que pueden servir de apoyo a tal prestación. Como hemos destacado en el párrafo anterior, en el presente caso, el TSJ destaca precisamente que la entidad de primer nivel había incurrido en importantes gastos por servicios de profesionales terceros, lo que ponía a su disposición medios suficientes para el desarrollo de una actividad propia.

Otra vez, enlazando con la idea final del párrafo anterior, también nos parece reseñable que el tribunal no distinga entre medios propios y medios subcontratados, pues, en ocasiones, se destaca que, si los medios no son propios, sino subcontratados, podría haberse

optado por la subcontratación directa por la persona vinculada a la que se traspasa el resultado. Parece más lógica la decisión que se adopta en esta sentencia, pues contratar no es solo «situar» los gastos en uno u otro sujeto, sino asumir riesgos en nombre propio derivados de tal contratación.

5. Consecuencias jurídicas y económicas de la regularización siguiendo cada uno de los institutos jurídicos comentados

A pesar de que en términos de deuda tributaria la regularización por una u otra vía pueda ser muy semejante, las consecuencias jurídicas son muy dispares.

En efecto, en el caso de que se aprecie la existencia de simulación, la regularización consistirá, en esencia, en prescindir de la sociedad interpuesta e imputar a la persona física los ingresos y gastos que se residenciaron en la sociedad, de forma que la persona física tributará por la totalidad del rendimiento de la actividad que supuestamente desarrollaba la sociedad.

En el caso de que la sociedad interpuesta tenga una mínima sustancia económica y aporte, aunque sea escaso, un cierto valor añadido, la regularización procedente ya no podría ir en la línea de prescindir de la sociedad interpuesta, sino, por el contrario, debería ir en la línea de valorar conforme a criterios de mercado las funciones desempeñadas, respectivamente, por la sociedad y la persona física. Pues bien, según la jurisprudencia que se acaba de ver, sería conforme a derecho imputar a la persona física los ingresos de la sociedad minorados en el importe de los gastos deducibles, sin que sea estrictamente necesario atribuir alguna clase de rendimiento a la sociedad como consecuencia del ejercicio de las funciones que han permitido descartar la apreciación de simulación.

No obstante esta posible equivalencia de ambas figuras en términos de deuda tributaria liquidada, las consecuencias jurídicas no son en absoluto equivalentes, como vamos a ver.

5.1. Simulación y sanciones

Dado que en la simulación existe, además de un importante componente volitivo en la conducta del contribuyente al diseñar el negocio o conjunto de negocios que va a realizar, un componente de engaño que resulta consustancial a la propia figura de la simulación, se suele admitir que las conductas simulatorias son merecedoras de sanción punitiva administrativa. Así, por ejemplo, la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013) señala que, una vez aceptado que la simulación presupone la existencia de ocultación, «en principio, podría aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión

administrativa punitiva que enjuiciamos motiva suficientemente la existencia de culpabilidad» (FJ 9). Sin embargo, no debe efectuarse una conexión sistemática entre simulación, ocultación y culpabilidad. La culpabilidad, o no, del obligado deberá ser objeto de apreciación individualizada en el seno del procedimiento sancionador, sin que quepa una suerte de culpabilidad objetiva por el hecho de que exista ocultación, ya que la culpabilidad objetiva está proscrita en nuestro ordenamiento jurídico. Cuestión distinta es que, habiéndose apreciado la existencia de la ocultación propia de la simulación en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, no sea difícil argumentar la culpabilidad del presunto infractor en el marco del procedimiento sancionador.

Es relevante destacar que el procedimiento inspector no trata de determinar la culpabilidad o no del obligado tributario, sino de determinar la deuda tributaria. Por tanto, no necesita aplicar la presunción de inocencia, ya que esta no se pone en tela de juicio en el seno del procedimiento inspector, sino que debe limitarse a probar los hechos que se hayan producido para, en virtud de los hechos probados, proceder a la regularización de la situación tributaria del obligado tributario. El procedimiento inspector debe limitarse a probar que existe simulación, si la hay, y dejar la valoración de la culpabilidad del obligado tributario al procedimiento sancionador, que es un procedimiento distinto y formalmente independiente, si bien relacionado materialmente con el procedimiento inspector, puesto que analiza los mismos hechos, pero con una perspectiva y un propósito diferentes.

Supondría, pues, una incoherencia que se apreciara la existencia de simulación en el procedimiento inspector y no se apreciara culpabilidad alguna en el marco del correspondiente procedimiento sancionador, ya que los dos procedimientos han de valorar los mismos hechos, aunque lo hagan con perspectivas diferentes. La afirmación anterior no supone, como es obvio, que la Administración quede exonerada de su obligación de motivar y justificar adecuadamente la culpabilidad del presunto infractor con objeto de enervar la presunción constitucional de inocencia.

Existe, por lo demás, una amplia doctrina del TC en la que se pone de manifiesto la importancia de la motivación de las resoluciones por las que se imponen sanciones, ya que permite conocer los motivos de la imposición de la sanción y, por tanto, permite el control jurisdiccional de la sanción. La falta de una motivación adecuada de la sanción afecta a los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia, lo que permite la anulación de la imposición de la sanción e imposibilita, desde el punto de vista procedimental, tramitar un nuevo procedimiento e imponer una nueva sanción.

5.2. Simulación e IVA repercutido por la sociedad

Como consecuencia de la declaración de simulación de la sociedad interpuesta, las operaciones efectuadas por esta dejan de tener efectos jurídicos, dado que se consideran realizadas directamente por la persona física y, con ello, también la repercusión del

IVA correspondiente a dichas operaciones, procediendo la reducción de la base imponible de conformidad con el artículo 80.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA). Realmente, el IVA debería haberse repercutido por la persona física, que es quien realmente presta el servicio. Así, nos encontramos con un IVA indebidamente repercutido por la sociedad y un IVA no repercutido por la persona física que presta el servicio. Y, desde el punto de vista del cliente que soportó la repercusión por parte de la sociedad, encontramos un IVA indebidamente soportado, repercutido por la sociedad, y un IVA no soportado que debería haber sido repercutido por la persona física, quien normalmente al tiempo de realizar la regularización habrá perdido el derecho a la repercusión al haber transcurrido más de un año desde el devengo de la operación (art. 88.4 de la LIVA). En virtud del artículo 221.1 b) de la LGT, el IVA ingresado por la sociedad simulada devendría indebido, ya que la cantidad pagada por la sociedad simulada sería mayor que la derivada del acto administrativo de liquidación en que, conforme al artículo 16 de la LGT, se declare la simulación. En consecuencia, según el artículo 14.2 c) del Reglamento general de revisión en vía administrativa (aprobado por el Real Decreto 520/2005), tendría derecho a la devolución la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando se cumplan los requisitos establecidos: a) que la repercusión se haya efectuado en factura; b) que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas; c) que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración, ya sea a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; y d) que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Si tuviese derecho a la deducción parcial, la devolución se limitará al importe no deducible, pero, a su vez, esta persona debería soportar el IVA repercutido por quien realmente hace la operación o presta el servicio, es decir, por la persona física. En resumen, el IVA indebidamente repercutido será objeto de devolución, bien directamente por la Administración al destinatario de la repercusión, o bien indirectamente a través del mecanismo de la deducción, en cuyo caso ya no procede la devolución. Con ello quedan eliminados los efectos jurídicos de la repercusión indebida. Por otro lado, la Administración debe exigir el IVA de las operaciones a quien las realizó realmente y por las que no se repercutió el impuesto. Esto se realiza a través de la correspondiente liquidación administrativa. El artículo 88.3.2.º de la LIVA impide al obligado tributario que debió repercutir rectificar dicha repercusión cuando sea la Administración la que liquide cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas y resulte acreditado que dicho sujeto sabía o debía haber sabido que participaba en un fraude, lo que se puede considerar bastante probable que quede acreditado en un caso de apreciación de simulación. En este caso, por tanto, el obligado tributario perdería el derecho a rectificar la repercusión. Y el obligado tributario que debería haber soportado dicha repercusión no podría deducir dichas cuotas hasta que las incluyera en sus libros registro (art. 99.3, cuarto párrafo, de la LIVA), sufriendo un evidente perjuicio financiero, dado que satisfizo el IVA a la sociedad y no podía deducirlo.

Pero ¿cómo se está solucionando en la práctica este problema? Por lo que conocemos, no es esta la solución que se está dando a estas situaciones y, dado que la Hacienda

pública no ha tenido perjuicio económico en materia del IVA al haberse repercutido el mismo, si bien indebidamente por la sociedad, por el importe debido, soportado por el cliente y deducido por este en función de su régimen de deducción, no se está regularizando el IVA por la apreciación de simulación. Esta solución, si bien pone remedio a los efectos perjudiciales de la regularización, quizá no sea la jurídicamente deseable.

El segundo problema al que hacíamos referencia es la posibilidad de sancionar a la sociedad interpuesta por la emisión de facturas falsas correspondientes a las operaciones regularizadas cuya existencia se niega. Como consecuencia de la declaración de simulación, si esta es absoluta, las operaciones efectuadas por la sociedad interpuesta dejan de producir efectos jurídicos, de forma que la sociedad ha emitido unas facturas por unas operaciones inexistentes jurídicamente, es decir, ha emitido facturas falsas. En caso de apreciarse la existencia de simulación relativa, las operaciones existen, pero se han hecho figurar a nombre de una persona distinta a quien las ha realizado verdaderamente, por lo que se pueden calificar como falseadas. Esta conducta está tipificada en el artículo 201.1 de la LGT y, de acuerdo con el apartado 3 del mismo, se calificará de muy grave por consistir en la expedición de facturas con datos falsos o falseados. La sanción consistirá en multa proporcional del 75 % del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción, es decir, del importe de la facturación de la sociedad interpuesta. Paralelamente, la entidad receptora de las facturas habrá cometido, previsiblemente, una infracción de dejar de ingresar tipificada en el artículo 191.1 de la LGT. Además, de acuerdo con el artículo 184.3 b) de la LGT, cabrá apreciar la utilización de medios fraudulentos si la incidencia de esta circunstancia es superior al 10 % de la base de la sanción, lo que conllevará que sea calificada como infracción muy grave a tenor del artículo 191.4 de la LGT. No obstante, cabe preguntarse si un tercero de buena fe que ignorase la cualidad de sociedad simulada podría ser sancionado por haberse deducido, tanto en la imposición directa como en la indirecta, unas facturas que han resultado ser falsas. En nuestra opinión, tal obligado tributario no debería ser sancionado, ya que en él no concurriría el necesario elemento subjetivo de la culpabilidad. En particular, podría considerarse la aplicación de la causa exculpatoria del artículo 179.2 d) de la LGT en aquellos casos en que el tercero, en función de las circunstancias y con un grado de diligencia adecuado, no pudiese conocer los indicios determinantes de la simulación. Por el contrario, si hubiese elementos objetivos que permitiesen acreditar que el obligado tributario conocía las circunstancias concurrentes en la sociedad simulada, o podía haberlas conocido si hubiese puesto la diligencia necesaria, no podría aplicarse esta causa exculpatoria y podría argumentarse suficientemente su culpabilidad y, en consecuencia, la imposición de la sanción.

Una cuestión adicional es si al destinatario de la facturación de la sociedad simulada se le podría derivar la responsabilidad de la sanción del emisor. De acuerdo con el artículo 182 de la LGT, solo podría derivarse esta responsabilidad en los supuestos de los artículos 42.1 a) y c) y 42.2 de la LGT, siendo en ambos casos responsabilidad solidaria, así como en los supuestos del artículo 43.1 a), g) y h) de la LGT, siendo en estos casos una responsabilidad subsidiaria. Según la normativa citada, dejando al margen los

supuestos del artículo 42.2 de la LGT, que están relacionados con el proceso de recaudación, los supuestos de responsabilidad solidaria serán los casos en los que el tercero haya sido causante o colaborador activo en la comisión de la infracción, o bien suceda a la sociedad simulada en la titularidad o en el ejercicio de la actividad. En principio, no parece muy probable que ninguno de los dos casos pueda aparecer en la práctica, especialmente el supuesto de sucesión en la actividad. Tampoco resultarían de aplicación los supuestos del artículo 43 de la LGT al destinatario de la facturación de la sociedad simulada. No obstante, los supuestos de responsabilidad citados sí que podrían tener mayor aplicación práctica respecto del administrador y los socios de la sociedad simulada, en la medida en que es más probable que puedan ser considerados causantes o colaboradores en la comisión de la infracción con arreglo al artículo 42.1 a) de la LGT, o bien se den las circunstancias del artículo 43.1 g) de la LGT por tener el control efectivo de la sociedad o en las que concurra una voluntad rectora común y exista unicidad de esferas económicas o confusión o desviación patrimonial.

5.3. Operaciones vinculadas y gastos personales del socio

En la práctica resulta muy habitual que las sociedades encargadas de la gestión de un activo intangible directamente vinculado a una persona física, como los derechos de imagen, o la prestación de servicios profesionales de carácter personalísimo, como los servicios médicos o los de abogacía, asuman el pago de un buen número de gastos que no están directamente relacionados con la explotación del intangible que constituye su actividad. Esto plantea la cuestión de su regularización por la Administración. En el ámbito de la imposición directa, el carácter privado de tales gastos y su consecuente falta de relación con la actividad de la sociedad debe llevar a rechazar su deducibilidad en virtud del artículo 15 e) de la LIS mediante su calificación como liberalidad o como retribución de fondos propios a favor de la persona física por el artículo 15 a) de la LIS.

Cabría plantearse si dichos rendimientos del capital mobiliario en especie, por los gastos de carácter personal satisfechos por la entidad a favor de los socios, deben considerarse como parte de las retribuciones percibidas por estos últimos en contraprestación de los servicios prestados a la sociedad. Así se está haciendo en la práctica, considerándose que el socio no solo ha percibido el importe de las retribuciones dinerarias, sino también dichos rendimientos del capital en especie.

En el ámbito de la imposición indirecta, la deducibilidad de las cuotas del IVA soportadas por tales gastos particulares debe negarse, en la generalidad de los casos, por no cumplir los requisitos del artículo 94.1 de la LIVA al no estar destinados a ser utilizados en la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios en que consista la actividad de la sociedad, sin perjuicio de que puedan resultar de aplicación las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas por los artículos 95 y 96 de la LIVA. Circunstancia esta última

que suele ser muy habitual en la práctica dado el carácter de ciertos gastos personales de los socios que son asumidos por la sociedad. En caso de no resultar deducibles las cuotas soportadas por la sociedad, el posterior disfrute de dichos gastos por el socio constituirá un autoconsumo de bienes (art. 9.1.º de la LIVA) o de servicios (art. 12 de la LIVA) que, no obstante, estará no sujeto por el artículo 7.7.º de la LIVA debido precisamente a que no tuvo el carácter de deducible para la sociedad.

5.4. Operaciones vinculadas y sanciones

La LIS configura un régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas que queda al margen del régimen general regulado en los artículos 191 y siguientes de la LGT. Este régimen sancionador específico, regulado en el artículo 18.13 de la LIS, descansa sobre la obligación de llevanza y aportación a la Administración de la documentación prevista en el artículo 18.3 de la LIS (la denominada comúnmente como «documentación de precios de transferencia»). Esta documentación puede tener un contenido simplificado en ciertos supuestos e, incluso, puede no resultar exigible en otros casos. Los casos en que no se exige esta documentación pueden tener distinta justificación. Así, los supuestos de las letras a) y b) del artículo 18.3 de la LIS se refieren a casos en los que las partes intervinientes en la operación están dentro de un grupo de consolidación fiscal, supuesto que encuentra su justificación en el hecho de que las operaciones intragrupo son objeto de eliminación en aplicación del citado régimen especial y por tanto su valoración carece de trascendencia a efectos de la determinación de la base imponible; el supuesto del artículo 18.3 c) de la LIS se refiere a los casos de ofertas públicas de adquisición o de venta de valores que son objeto de regulación específica en la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los mercados de valores de los servicios de inversión; y, finalmente, el caso de la letra d) se refiere a las operaciones vinculadas realizadas con una misma persona o entidad siempre que la contraprestación del conjunto de dichas operaciones no supere los 250.000 euros de acuerdo con su valor de mercado. Este último supuesto será, quizá, el que resulte aplicable con más frecuencia en el ámbito de las relaciones socio-sociedad interpuesta. El artículo 18.13.3.º de la LIS establece la incompatibilidad entre el régimen sancionador específico regulado en el mismo y el régimen general de los artículos 191 y siguientes de la LGT, pues las correcciones efectuadas por la Administración al amparo del propio artículo 18 de la LIS no darán lugar, por la parte de base que corresponda a tales correcciones, a la comisión de las infracciones tipificadas en los citados artículos de la LGT. No obstante, el apartado 4.º del artículo 18.13 de la LIS prevé expresamente la compatibilidad con la infracción por resistencia, excusa, negativa u obstrucción a la actuación de la Administración tributaria tipificada en el artículo 203 de la LGT, así como la aplicación de las reducciones por conformidad con la propuesta de liquidación prevista por el artículo 188.1 b) de la LGT y por ingreso en las condiciones del artículo 188.3 de la LGT. Así las cosas, cabe preguntarse cuál debe ser el régimen sancionador aplicable en aquellos casos en que, no estando obligado el contribuyente a la llevanza de la documentación de precios de transferencia, la Administración practique la

regularización de una operación vinculada y de ella resulte una cantidad a ingresar. Dicho en otras palabras, la cuestión que se plantea es si un contribuyente que, por no estar obligado a llevar la documentación de precios de transferencia, no puede incurrir en los tipos infractores definidos en el artículo 18.13 de la LIS, puede incurrir en los tipos definidos en los artículos 191 y siguientes de la LGT o, por el contrario, la incompatibilidad entre ambos regímenes debe determinar la no aplicación del régimen sancionador general. Una lectura del tenor literal del artículo 18.13.3.º de la LIS debe llevarnos a una respuesta negativa, pues este precepto establece que las correcciones practicadas por la Administración habiéndose cumplido la obligación de documentación establecida por el artículo 18.3 de la LIS no constituirán la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la LGT. En consecuencia, hay que entender que un contribuyente que esté exonerado por la propia LIS de dicha obligación de documentación nunca se encontrará en el supuesto de hecho previsto por el artículo 18.13.3.º de la LIS, pues nunca habrá incumplido con la obligación de documentación, ya que no está sujeto a ella y, por tanto, no hay incompatibilidad posible entre ambos regímenes sancionadores. Esta posición se encuentra avalada por la jurisprudencia del TS (Sentencias de 15 de octubre de 2018 [rec. núm. 4561/2017] y 446/2020, de 21 de enero [rec. núm. 6187/2017]).

6. Conclusión

La utilización de sociedades para el desarrollo de actividades profesionales es una realidad admitida por nuestro ordenamiento jurídico. Esto es algo incuestionable, como también lo es que toda sociedad implica una ficción jurídica.

Y la confluencia de estas dos realidades es vista como un factor de riesgo tributario por parte de la Administración, pues siempre cabe la posibilidad de que el contribuyente, en un deseo de reducir su factura fiscal, eleve el componente de ficción inherente a toda sociedad por encima del nivel que la normativa –y la Administración encargada de aplicar dicha normativa– considere aceptable. De ahí que también sea una realidad la innegable atención que la Administración tributaria presta a la vigilancia de posibles comportamientos abusivos.

La existencia de distintas formas de enfrentarse jurídicamente a estos comportamientos abusivos –a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma, la simulación o las operaciones vinculadas– impone a la Administración la obligación de determinar cuál es la figura idónea para cada caso, pues, como se ha encargado de poner de relieve el TS, no estamos ante una decisión discrecional de la Administración ni ante figuras jurídicas intercambiables. Por el contrario, las consecuencias jurídicas de cada una de ellas son muy distintas y la Administración debe elegir la adecuada con sumo cuidado, pues de lo contrario el esfuerzo administrativo para combatir los comportamientos abusivos puede verse frustrado.



Referencia bibliográfica

Bas Soria, J., Sánchez Pedroche, J. A. y Moya Calatayud, F. (2013). *Comentarios a la Ley general tributaria y sus reglamentos de desarrollo*. Tirant lo Blanch.

Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado en activo como jefe de Equipo Regional de Inspección en la Delegación Especial de la AEAT de Valencia. Interventor y auditor del Estado en excelencia. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública, del Máster de Tributación y Asesoría Fiscal de UDIMA, del Máster de Tributación de la Universidad de Valencia y ponente habitual en jornadas tributarias organizadas por las principales asociaciones profesionales de la materia. Es autor de una decena de libros y de más de 90 artículos en materia tributaria.

Tomás Payá Martínez. Licenciado en Ciencias Económicas. Inspector de Hacienda en activo como ponente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana. Ha trabajado previamente como técnico de Hacienda en la Inspección Regional de Valencia en la AEAT. Ha participado en cursos de formación de la Escuela de Hacienda Pública.

Contribución de autores. Ambos autores han contribuido en un mismo porcentaje a la realización de este trabajo.