

## La calificación tributaria de la contratación de servicios profesionales por una firma a sociedades titularidad de los socios de aquélla: ¿simulación o economía de adopción?

FRANCISCO JAVIER ALONSO MADRIGAL

*Profesor Propio Adjunto de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Pontificia Comillas de Madrid (ICADE)*

SUMARIO: 1. SUPUESTA SIMULACIÓN RELATIVA QUE AFECTA A LA PERSONA DE LOS CONTRATANTES O INTERPOSICIÓN FICTICIA DE PERSONA. 2. LA PRUEBA DE LA SUPUESTA SIMULACIÓN. 3. TRANSPARENCIA FISCAL, TIPICIDAD Y SIMULACIÓN. 4. SIMULACIÓN Y LEVANTAMIENTO DEL VELO. 5. SIMULACIÓN Y TIPICIDAD. 6. SIMULACIÓN, OCULTACIÓN Y FRAUDE DE LEY.

### 1. SUPUESTA SIMULACIÓN RELATIVA QUE AFECTA A LA PERSONA DE LOS CONTRATANTES O INTERPOSICIÓN FICTICIA DE PERSONA

En supuestos en los que una firma de abogados realiza contratos de arrendamientos de servicios con sociedades titularidad de los socios de aquella, la administración tributaria ha calificado en ocasiones los mismos como simulados, considerando que se ha producido una «simulación por persona interpuesta». Según este planteamiento, los socios junto con dicha firma habrían realizado una serie de actos que únicamente tendrían por objeto ocultar la realidad subyacente o disimulada: la existencia de un arrendamiento de servicios entre la firma y los socios. La Administración considera que al constituir sociedades «interpuestas» y ejercer, aparentemente según dicho planteamiento, la profesión de abogado de forma independiente al despacho a través de dichas sociedades se habría producido una simulación por persona interpuesta, la realidad comercial, la relación de arrendamiento de servicios entre la firma y sus socios, quedaría oculta bajo

la apariencia de dos negocios simulados: uno, el consistente en la supuesta relación mantenida entre los socios con sus sociedades interpuestas, otro, el de la supuesta prestación de servicios entre las sociedades interpuestas y la firma.

De esta calificación de dichos negocios como simulados se pretenden extraer consecuencias en el ámbito tributario: imputación a los socios de las rentas obtenidas por las sociedades «interpuestas», con la consiguiente exigencia a los mismos de la diferencia entre las cuotas satisfechas por aquellas en el Impuesto sobre Sociedades y las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se considera que estos han dejado de ingresar, además de las retenciones que, se entiende, la firma ha dejado de practicar a sus socios por los pagos realizados a los mismos de forma disimulada bajo la apariencia de pagos a las sociedades «interpuestas». Dichas consecuencias se pretenden además proyectar también al ámbito penal, cuando la cantidad que se considera defraudada supera el límite establecido para el delito de defraudación tributaria.

La simulación referente al sujeto se produce cuando uno aparece como celebrante del negocio o destinatario del mismo (cuando el negocio sea unilateral recepticio), mientras que verdaderamente lo es otro. Aquél es usualmente denominado testaferro u hombre de paja, siendo un sujeto interpuesto ficticiamente, ya que el negocio realmente se celebra con otra persona, y sólo aparentemente se celebra con el testaferro. La simulación referente al sujeto, llamada también interposición ficticia de persona, debe ser distinguida de la interposición real, que existe cuando verdaderamente el negocio se quiere celebrar con el sujeto interpuesto; pero se habla de interposición porque, en definitiva, los efectos del negocio sólo se producirán transitoriamente en cabeza de la persona interpuesta, la cual lo transmitirá después a otra (a aquella que si la interposición fuera ficticia habría de recibir directamente los efectos del negocio disimulado). Como advirtió FERRARA<sup>1</sup> la interposición real de personas «es totalmente extraña a la simulación».

La actuación a través de una persona interpuesta real, que normalmente interviene en el negocio jurídico como mandatario o fiduciario, no puede desconocerse a los efectos fiscales mediante su equiparación a la interposición ficticia de persona, de la que se diferencia en numerosos aspectos. En efecto, el intermediario real actúa como contratante efectivo, estableciendo la relación jurídica en su propio nombre y asumiendo los derechos y obligaciones que resultan de la misma, mientras que el intermediario aparente o ficticio presta sólo una cooperación nominal o de carácter aparente, pero no interviene realmente en el contrato; de modo que el intermediario

1. FERRARA F., *la simulación de los negocios jurídicos*, Revista de Derecho Privado, 3ª ed., Madrid, 1953, pp. 272 y ss.

, el consistente en la supuesta  
sociedades interpuestas, otro, el  
las sociedades interpuestas y

como simulados se pretenden  
o: imputación a los socios de  
erpuestas», con la consiguiente  
las cuotas satisfechas por aque-  
cuotas del Impuesto sobre la  
dera que estos han dejado de  
entiende, la firma ha dejado de  
os a los mismos de forma disi-  
sociedades «interpuestas». Dichas  
ctar también al ámbito penal,  
lada supera el límite establecido

duce cuando uno aparece como  
mismo (cuando el negocio sea  
deradamente lo es otro. Aquél es  
pre de paja, siendo un sujeto in-  
realmente se celebra con otra per-  
el testaferro. La simulación refe-  
ción ficticia de persona, debe ser  
existe cuando verdaderamente el  
erpuesto; pero se habla de inter-  
del negocio sólo se producirán  
interpuesta, la cual lo transmitirá  
posición fuera ficticia habría de  
o disimulado). Como advirtió FE-  
«es totalmente extraña a la si-

na interpuesta real, que normal-  
como mandatario o fiduciario, no  
s mediante su equiparación a la  
ue se diferencia en numerosos as-  
túa como contratante efectivo in-  
nombre y asumiendo los derechos  
mientras que el intermediario apa-  
ción nominal o de carácter aparente,  
ato; de modo que el intermediario

Revista de Derecho Privado, 3ª ed., Madrid.

ficticio interviene en la realización del negocio, pero no en el momento  
de la realización de sus efectos, que se producen en quien promovió la  
interposición ficticia.

Cuando los clientes contratan con una firma de abogados el arrenda-  
miento de servicios, no parece plantear problemas admitir que quieren cele-  
brar verdaderamente el negocio con el sujeto interpuesto, aunque por di-  
chos servicios, la firma de abogados facture cantidades correspondientes a  
trabajos realizados por las personas físicas que son prestados de manera  
personal y directa por los socios del despacho. Podría decirse de la misma  
manera que la firma no presta los servicios y que son prestados por el socio.  
No hay, a estos efectos, diferencia alguna entre el hecho de que la firma  
retribuya a uno de sus socios persona física por los servicios que presta de  
manera personal y directa a un cliente que los ha contratado a través de la  
firma; y el hecho de que, una sociedad «interpuesta» retribuya a uno de sus  
socios persona física por los servicios que presta de manera personal y di-  
recta, cuando el mismo presta servicios a la firma de abogados, que los ha  
contratado a través de aquella sociedad.

Nos encontramos, en definitiva, ante lo que la doctrina civil califica de  
«mandato propio nomine» o «representación indirecta», supuesto de inter-  
posición real de persona en el que los efectos del contrato se producen  
directamente sobre la persona interpuesta, de forma que sólo a ella podrá  
reclamarse el cumplimiento de las obligaciones derivadas del negocio con-  
cluido. Los clientes que contratan con una firma el arrendamiento de servi-  
cios jurídicos no pueden reclamar a los socios de esta el cumplimiento de  
las obligaciones de dicho contrato; como tampoco estos pueden, una vez  
prestados dichos servicios, reclamar el precio pactado a dichos clientes. De  
la misma forma que la firma, como cliente que contrata con las sociedades  
«interpuestas» el arrendamiento de servicios jurídicos no pueden reclamar  
a los socios de estas el cumplimiento de las obligaciones de dicho contrato,  
ni estos pueden, una vez prestados dichos servicios, reclamar el precio pac-  
tado a la firma. En los supuestos de interposición real, las personas jurídicas  
«interpuestas», sea la propia firma o las sociedades a través de las cuales  
los socios prestan sus servicios, contratan en nombre propio con el cliente  
destinatario de los servicios y adquieren los derechos y obligaciones deriva-  
dos del contrato, aunque los transmitan después a la persona física (o jurí-  
dica). Las sociedades prestadoras de los servicios los contratan en nombre  
propio, los prestan por su cuenta y riesgo y asumen los correspondientes  
efectos, por lo que no cabe apreciar simulación, ya que las sociedades se  
constituyen legalmente y consuman los efectos económicos de los negocios  
concluidos con la firma de abogados, que en consecuencia no pueden consi-  
derarse simulados al haberse llevado a cabo a través de personas interpues-  
tas reales. También a efectos fiscales, las sociedades prestadoras de los servi-  
cios adquieren las obligaciones fiscales derivadas de los ingresos

correspondientes a los mismos; los contabilizan, los incluyen en su base imponible del Impuesto de Sociedades y tributan de acuerdo con ellos.

## 2. LA PRUEBA DE LA SUPUESTA SIMULACIÓN

La jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo tiene establecido que la simulación es una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación del juzgador respecto de la cual es posible acudir entre todas las pruebas admisibles en Derecho también a la *prueba de indicios* (STS 13 de octubre de 1987 [RJ 1987, 9585]). En el ámbito penal la *prueba de indicios* también puede ser valorada y tenida en cuenta como prueba de cargo, pero debe ajustarse a unas exigencias muy estrictas y precisas establecidas por el Tribunal Supremo en constante jurisprudencia para poder desvirtuar la presunción de inocencia (STS 20 enero de 2006 [RJ 2006, 604]). Uno de los requisitos en que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo viene insistiendo permanentemente es la existencia de *pluralidad de indicios inequívocos*.

Cuando el indicio de que los negocios son simulados es que su motivación es exclusivamente el ahorro fiscal, como sucede habitualmente en estos supuestos, éste no constituye un indicio inequívoco que permita probar *per se* la simulación, y menos a efectos penales, porque dicha deducción no resulta de ninguna máxima de experiencia. En realidad el razonamiento es circular e incurre en petición de principio: el indicio que probaría que los negocios son simulados y no pueden oponerse es su finalidad de ahorro fiscal, pero ninguna máxima de experiencia permitiría inferir que un negocio realizado con finalidad de conseguir un ahorro fiscal es siempre o con gran probabilidad un negocio ilícito simulado. La imputación de defraudación se basa en la simulación y la simulación en el indicio de ahorro fiscal conseguido en comparación con el supuesto de mantenimiento de los negocios realizados. Este razonamiento, aun cuando se admitiera como válido, que no lo es, a efectos de una calificación de carácter civil o tributario, no cumple con los requisitos penales sobre prueba, aún indiciaria, de los hechos.

En ocasiones, la utilización por los socios de las sociedades interpuestas es calificada por la administración como «entramado», lo que induce a pensar que en las actuaciones de aquellos se ha buscado ocultar la auténtica realidad de lo acaecido a la Hacienda Pública. No existe tal «entramado» ni trama alguna cuando los hechos son sencillos y conocidos por la Hacienda Pública porque así se han declarado: los socios actúan en el tráfico a través de sociedades mercantiles que no se cruzan entre sí, que no constituyen en absoluto un entramado (en su acepción de «*Artificio, dolo, confabulación con que se perjudica a alguien*»); sociedades que contratan con la firma de abogados, sociedad que declara (no oculta) a la Hacienda Pública los ingresos de dicha actividad y tributa por ellos, como corresponde, en el Impuesto sobre Sociedades.

zan, los incluyen en su base  
tan de acuerdo con ellos.

## CIÓN

l del Tribunal Supremo tiene  
n de hecho sometida a la libre  
es posible acudir entre todas  
a la *prueba de indicios* (STS 13  
ámbito penal la *prueba de indicios*  
ta como prueba de cargo, pero  
tas y precisas establecidas por  
encia para poder desvirtuar la  
006 [R] 2006, 604)). Uno de los  
nal Supremo viene insistiendo  
*prueba de indicios inequívocos*.

on simulados es que su motiva-  
sucede habitualmente en estos  
quívoco que permita probar per  
s, porque dicha deducción no  
En realidad el razonamiento es  
el indicio que probaría que los  
erse es su finalidad de ahorro  
permitiría inferir que un nego-  
ahorro fiscal es siempre o con-  
do. La imputación de defraudación  
n el indicio de ahorro fiscal  
de mantenimiento de los nego-  
ando se admitiera como válido,  
de carácter civil o tributario, no  
prueba, aún indiciaria, de los

os de las sociedades interpuestas  
ntramado», lo que induce a pen-  
ha buscado ocultar la auténtica  
ca. No existe tal «entramado» ni  
los y conocidos por la Hacienda  
cios actúan en el tráfico a través  
n entre sí, que no constituyen un  
e «Artificio, dolo, confabulación con  
contratan con la firma de aboga-  
a Hacienda Pública los ingresos  
mo corresponde, en el Impuesto

No se ha tratado de ocultar la realidad a la Hacienda Pública cuando se ha declarado de acuerdo con lo realmente acontecido y no puede hablarse de simulación cuando no hay ocultación; cuando ninguna de las cantidades que la inspección considera ingresos gravados por el IRPF o sometidos a retención, ha sido «descubierta» por la misma; habiéndose limitado a tomar los ingresos facturados a la firma por las «sociedades interpuestas» y declarados por las mismas (y por la propia firma), en el Impuesto sobre Sociedades, y recalificarlos de acuerdo con lo que se considera, son las consecuencias tributarias derivadas del negocio disimulado.

No puede apreciarse, en relación con ello, el ánimo de defraudar en la conducta de los obligados tributarios, en cuanto que no se hayan ocultado sus rendimientos económicos ni los hayan sustraído a la obligación de tributar, habiéndolos declarado como ingresos de las «sociedades interpuestas», que es una de las posibilidades permitidas por el actual ordenamiento jurídico. La mera omisión del ingreso de la deuda, de haberse producido, no puede ser sancionada en vía penal, de no concurrir la ocultación que la jurisprudencia viene exigiendo como requisito para apreciar la existencia del delito de defraudación tributaria.

Un argumento utilizado por la administración es el de que las sociedades «interpuestas» facturan a la firma cantidades correspondientes a trabajos realizados por las personas físicas. Ninguna persona jurídica, es evidente, puede realizar «trabajo» alguno, en cuanto que ficción creada por el derecho y todo «trabajo» es necesariamente desempeñado por una persona física, la única que tiene existencia real. La base del derecho societario moderno es la ficción legal de la personalidad jurídica separada, de manera que una empresa, una entidad, es una persona *distinta y separada* de sus accionistas, directores, acreedores, empleados y, en general, de cualquiera que tenga alguna relación con la entidad en cuestión. Toda persona jurídica supone, en esencia, una persona interpuesta; una ficción legal. Afirmar que las sociedades interpuestas no prestan, ni pueden prestar, los servicios jurídicos que facturan a la firma y que dichos servicios fueron prestados de manera personal y directa por los socios es, por tanto, tautológico. Tampoco la firma puede prestar los servicios jurídicos que factura a sus clientes, puesto que los mismos son prestados de manera personal y directa por abogados que son, necesariamente, personas físicas ¿Son todas las entidades mercantiles que prestan servicios jurídicos «sociedades interpuestas» que simulan contratar con sus clientes, disimulando el contrato real existente entre sus socios, que prestan de manera personal y directa los servicios, y los clientes?

Es, en relación con ello, tan improcedente afirmar que los obligados tributarios simulan ejercer la profesión de abogados de forma independiente a la firma a través de las sociedades interpuestas, como lo sería afirmar que aquellos socios que prestan sus servicios directamente a la

firma simulan ejercer la profesión de abogados de forma independiente a la misma. Ni en uno ni en otro caso se simula nada por el hecho de prestar dichos servicios, ni es necesaria dicha *independencia* para el ejercicio de la actividad profesional de la abogacía; actividad que puede ejercerse como profesional individual, como socio de una firma en la que participan varios abogados o como socio de una firma en la que no hay más abogados que el socio principal; quedando ello a la libre elección del profesional que, en todo caso, va a prestar sus servicios de forma personal a sus clientes.

Existe una contradicción, en relación con ello, en la utilización de la falta de medios materiales de las «sociedades interpuestas» como indicio de la simulación y la utilización con la misma finalidad del hecho, obvio, de que los servicios son prestados de forma personal y directa por los socios de las mismas. Es evidente que si los socios pudieron prestar dichos servicios de forma personal y directa fue precisamente porque la naturaleza de los mismos hace innecesaria la concurrencia de otros medios humanos y materiales. El que las «sociedades interpuestas» carecieran de ellos no es impedimento para que los mismos sean prestados de forma personal y directa por los socios, pero a través de dichas sociedades, que son las que contratan con la firma.

La ausencia de empleados o de medios materiales es fiscalmente irrelevante, desde el momento en que las entidades dotadas de personalidad jurídica no prestan materialmente servicios, ni realizan ellas mismas las actuaciones propias de dicha prestación, que se ejecutan por los propios socios. En las sociedades profesionales de asesoramiento el factor personal es un elemento decisivo y ello lo ha confirmado la legislación tributaria al someter al régimen de transparencia fiscal, mientras estuvo en vigor, a las sociedades profesionales cuando un determinado porcentaje de los beneficios se atribuyera a «los profesionales, personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades».

La propia A.E.A.T., en su Nota Interna 5/2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y asistencia Jurídica, de fecha 30-4-2008, en la que se analiza la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y demás integrantes de firmas de la abogacía, consultoría y auditoría, concluye que «atendiendo al contenido y significado material del contrato de sociedad en estos supuestos, se puede afirmar en última instancia que el socio profesional actúa por cuenta propia, ordenando medios a través de la sociedad de la que es titular en todo o en parte», considerando suficiente a este respecto para estimar que existe una ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos, la sola ordenación por cuenta propia del elemento intelectual. La falta de relación laboral por ausencia de las notas de dependencia y ajenidad es considerada en dicha nota no muy distante del concepto tributario de ordenación por cuenta propia de los factores de producción.

gados de forma independiente a  
nada por el hecho de prestar  
dependencia para el ejercicio de la  
vidad que puede ejercerse como  
firma en la que participan varios  
a que no hay más abogados que  
elección del profesional que, en  
firma personal a sus clientes.

con ello, en la utilización de la  
«sociedades interpuestas» como indicio  
de la misma finalidad del hecho, obvio,  
de forma personal y directa por los socios  
que no pudieron prestar dichos servi-  
cios directamente porque la naturaleza de  
de otros medios humanos y  
«estas» carecieran de ellos no es  
prestados de forma personal y di-  
estas sociedades, que son las que

os materiales es fiscalmente irrele-  
vidades dotadas de personalidad  
os, ni realizan ellas mismas las  
que se ejecutan por los propios  
asesoramiento el factor personal  
firmado la legislación tributaria al  
l, mientras estuvo en vigor, a las  
minado porcentaje de los benefi-  
personas físicas que, directa o indi-  
de dichas actividades».

5/2008 de la Subdirección Gene-  
rica, de fecha 30-4-2008, en la que  
iones percibidas por los socios y  
cía, consultoría y auditoría, con-  
nificado material del contrato de  
firmar en última instancia que el  
ordenando medios a través de la  
parte», considerando suficiente a  
ordenación por cuenta propia de  
ordenación por cuenta propia del  
laboral por ausencia de las notas  
a en dicha nota no muy distante  
cuenta propia de los factores de

En ocasiones se ha puesto en cuestión la «lógica» de que una firma encargue parte de sus servicios a las «sociedades interpuestas», para que los mismos sean ejecutados por socios de ambas sociedades. A mi modo de ver, resulta evidente que la «lógica» de ese encargo es la del reparto interno de funciones en el seno de la firma, y la voluntad de retribuir a los socios de acuerdo con el trabajo efectivamente prestado por los mismos, sea directamente o a través de una sociedad mercantil; sin retribuir al resto de los socios de la firma en función de su porcentaje de participación en la misma, por unos trabajos en los que no han colaborado en una medida equivalente a dicha participación. La misma lógica subyace en el encargo de dichos trabajos a un socio de la firma que la factura directamente, que en el encargo de dichos trabajos a una sociedad participada por uno de los socios.

Tal y como ha afirmado la STS de la Sala 3ª del TS de 16 de abril de 1998: «no hay nada en la Ley que prohíba que quienes son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de rendimientos del trabajo puedan serlo, asimismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan origen en relaciones jurídicas distintas e independientes entre sí». De la misma manera, nada se opone a que quienes obtienen, como socios, rendimientos derivados de su participación social, obtengan también rendimientos derivados de la prestación de servicios a la misma, puesto que ambos tienen origen en relaciones jurídicas «distintas e independientes entre sí»; ya lo haga directamente o a través de una sociedad mercantil.

Es importante, por último, destacar el que, en este tipo de situaciones, son dos los negocios simulados que ocultarían lo que constituiría la «realidad comercial» disimulada, y que junto a la prueba o indicio del carácter simulado del primero de ellos, habría de probarse la simulación de la relación mantenida entre los socios con sus sociedades interpuestas. Si no se discute la existencia real, no simulada, de dichas sociedades, ni tampoco se pone en cuestión en ningún momento la condición de socios de las mismas de los obligados tributario, es decir, la relación entre estos y las denominadas «sociedades interpuestas», no cabe hablar de simulación. Es más, si la existencia real de las denominadas «sociedades interpuestas» y la condición de socio de las mismas de los obligados tributarios constituye el punto de partida que toma la Inspección para la consideración de los importes facturados a través de sociedades como rendimientos profesionales de los socios sujetos al IRPF y para atribuir dichos importes a estos, y para sostener que se ha obtenido «una tributación menor de la que correspondería aplicando la legalidad al negocio real». Cuando de uno de los dos negocios simulados a través de los cuales se habría producido la simulación relativa por persona interpuesta en los casos que nos ocupa, no sólo no se aporta prueba o indicio alguno de su carácter ficticio, sino que acepta su existencia real y se toma como base para la calificación jurídica que se propugna de

los hechos a efectos tributarios, difícilmente puede darse por probada la simulación.

### 3. TRANSPARENCIA FISCAL, TIPICIDAD Y SIMULACIÓN

La legislación tributaria preveía, expresamente, la prestación de servicios profesionales a través de entidades jurídicas interpuestas y las sometía al régimen especial de tributación en transparencia fiscal. El legislador suprimió, a partir del uno de enero de 2003, el régimen especial de transparencia fiscal, y las sociedades profesionales quedaron legalmente sujetas a la tributación en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y de ese modo (a partir del uno de enero de 2003) sometidos los rendimientos de las Sociedades Profesionales al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, en lugar de al tipo marginal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Inspección Tributaria no parece aceptar en estos casos la supresión legal del régimen de la transparencia fiscal, y pretende, indirectamente, seguir aplicando el mismo más allá de su período de vigencia, «transparentando» de hecho las sociedades «interpuestas».

Aquí se aprecia de forma especialmente significativa la quiebra del principio de legalidad, dado que el resultado que no hubiera sido posible en modo alguno mediante la aplicación de una norma derogada en el momento de aplicación de los hechos, se consigue indirectamente, por medio de la supuesta simulación, recurriendo a integrar analógicamente la que se pretende sea la norma fiscal complementaria; la correspondiente al derogado régimen de la transparencia fiscal, otorgando a la misma una ultra actividad no prevista por el legislador y aplicándola a supuestos no comprendidos en su ámbito temporal de aplicación, y extrayendo además de dicha aplicación consecuencias penales.

Tal y como afirma el profesor ZORNOZA<sup>2</sup>, la regla relativa al tratamiento tributario de la simulación contenida en el art.16 de la LGT, constituye una de las cláusulas generales para prevenir la elusión fiscal, lo que supone que sólo resultará aplicable en ausencia de norma especial que contemple el concreto supuesto de hecho producido; esto es, cuando el supuesto de hecho que se haya producido no esté contemplado en alguna de las normas especiales dictadas para prevenir conductas concretas de elusión fiscal.

El legislador preveía, hasta el año 2003, un régimen específico de tributación de las sociedades transparentes que contemplaba el concreto supuesto de hecho producido, el ejercicio de una actividad profesional mediante una sociedad, con la finalidad de prevenir dichas conductas, que se

2. ZORNOZA PÉREZ J., «La simulación en derecho tributario» en *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO* coord. Por BAEZ MORENO, A.; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS; D. J.; ARRIETA Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (dir.), COLLADO YURRITA, M. A. (dir.), ZORNOZA PÉREZ, J. J. (dir.). Editorial Aranzadi, 2010. p 569.

uede darse por probada la s

## Y SIMULACIÓN

mente, la prestación de servi-  
cas interpuestas y las sometidas  
rencia fiscal. El legislador su-  
régimen especial de transparen-  
edaron legalmente sujetas a la  
sto sobre Sociedades, y de ese  
sometidos los rendimientos de  
vo del Impuesto sobre Socieda-  
sto sobre la Renta de las Perso-  
reace aceptar en estos casos la  
cia fiscal, y pretende, indirecta-  
á de su período de vigencia.  
«interpuestas».

nte significativa la quiebra del  
do que no hubiera sido posible  
una norma derogada en el mo-  
gue indirectamente, por medio  
regar analógicamente la que se  
ria; la correspondiente al dero-  
orgando a la misma una ultra  
blicándola a supuestos no com-  
ación, y extrayendo además de

2, la regla relativa al tratamie-  
art.16 de la LGT, constituye una  
elusión fiscal, lo que supone que  
orma especial que contemple el  
o es, cuando el supuesto de re-  
mplado en alguna de las normas  
s concretas de elusión fiscal.

, un régimen específico de tribu-  
ue contemplaba el concreto su-  
e una actividad profesional me-  
revenir dichas conductas, que se

tributario» en *Tratado sobre la Ley General*  
o coord. Por BÁEZ MORENO, A.; JIMÉNEZ-  
A Y MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (dir.), COLLADO  
Editorial Aranzadi, 2010. p 569.

entendían constitutivas de elusión fiscal. Dicho régimen especial despla-  
zaba, de acuerdo con la regla lógica de la especialidad, la aplicación de  
cualesquiera otras cláusulas anti elusivas generales, incluida la referida a la  
simulación. La supresión de dicho régimen fiscal no se ha hecho con la  
finalidad de dar paso a la aplicación de las cláusulas generales antielusorias  
en los supuestos antes comprendidos en el mismo, sino porque el legislador  
ha dejado de considerar tales conductas como elusivas y decidido someter-  
las a tributación por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. El  
cambio legislativo supone que las conductas antes tratadas como elusión  
fiscal por el legislador, pasan a ser constitutivas de una lícita economía de  
opción expresamente aceptada por el mismo. No cabe, por tanto, aplicar la  
cláusula genérica antielusoria prevista en el art. 16 de la Ley General Tribu-  
taria con la finalidad de lograr un tratamiento fiscal que el legislador ha  
rechazado expresamente, al derogar el régimen de la transparencia fiscal.  
La cláusula antielusoria sigue excluida, de acuerdo con el principio de espe-  
cialidad, de los supuestos anteriormente determinantes de la aplicación del  
régimen de transparencia, exactamente igual que si dicho régimen estu-  
viera vigente.

Parafraseando la sentencia de instancia del «caso Recoletos»<sup>3</sup>, ante la  
imposibilidad de aplicación del régimen de transparencia fiscal, por haber  
sido derogado, no cabe acudir a expedientes técnicos alternativos para con-  
seguir un resultado equivalente, pues si la normativa tributaria ha dejado  
de contemplar como elusoria la interposición de sociedades y, en conse-  
cuencia, ha dejado de prever como remedio frente a la misma el régimen de  
transparencia fiscal, ni la Administración ni los tribunales pueden pretender  
alcanzar resultados semejantes mediante el recurso a cláusulas generales,  
como la del art.16 de la LGT, cuando ya no está en vigor dicho régimen.

## 4. SIMULACIÓN Y LEVANTAMIENTO DEL VELO

Suprimido el régimen de transparencia fiscal, el resultado que la ins-  
pección propugna es materialmente equivalente al de un levantamiento del  
velo societario, al desconocer la personalidad jurídica de las sociedades que  
prestán sus servicios a la firma e imputando las rentas obtenidas por estas  
a los socios de las mismas. Hemos de descartar que las consecuencias de  
la interposición de estas personas jurídicas puedan corregirse mediante la  
aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, aunque se eluda el  
análisis de dicho argumento al plantearlo como un supuesto de simula-  
ción subjetiva.

En efecto, la aplicación de dicha doctrina, que en ocasiones como la  
presente aparece en extraña relación con los supuestos de simulación, no  
puede admitirse sin más en un sector del ordenamiento, como el tributario,

3. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid nº 102/10 de 29 de enero (Sección 23).

en que las exigencias de la legalidad y seguridad jurídica impiden que la Administración pueda acudir, para hacer frente a la elusión fiscal, a remedios o técnicas distintas de las contempladas por las leyes y, en particular, por la LGT. Porque según resulta de nuestra jurisprudencia civil la doctrina del levantamiento del velo se aplica «por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe»; fundamentos que no parecen suficientemente sólidos para legitimar su traslación a un ámbito, como el tributario, en que rige con particular intensidad el principio de legalidad y que, de otro lado, dispone de sus propias técnicas para evitar o corregir los efectos derivados de la intervención o interposición de personas jurídicas. Menos admisible aún resulta cuando del incumplimiento de las obligaciones tributarias que, pretendidamente, se derivan de la aplicación de la técnica del levantamiento del velo se pretenden extraer consecuencias penales.

En este sentido, conviene aclarar que la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es conceptualmente incompatible con la simulación, ya que de existir ésta —como simulación subjetiva mediante persona interpuesta ficticia— resultaría innecesario el levantamiento del velo, de modo que el empleo de esta técnica no puede fundarse en el art.16 de la LGT. Del mismo modo, no parece que las reglas sobre la calificación del art.13 de la LGT puedan amparar este tipo de construcciones que, en consecuencia, carecen en nuestra materia de un fundamento normativo preciso, salvo en los supuestos en que el abuso de la personalidad jurídica se produzca en fraude de ley tributaria, supuesto en que el levantamiento del velo de la personalidad deberá declararse por aplicación del art. 15 la LGT y no podrá implicar la imposición de sanciones.

Es posible que resulte aconsejable la introducción en nuestro sistema de otras cláusulas generales antielusión, asociadas al abuso de las posibilidades de configuración jurídica o, directamente, al abuso del derecho, con el que conecta la doctrina del levantamiento del velo; pero en tanto ese tipo de cláusulas no se encuentren normativamente previstas, no es fácil admitir que al amparo de construcciones jurisprudenciales, nacidas en ámbitos bien diversos, la Administración pueda libremente recalificar a efectos fiscales la posición en que intervienen las personas jurídicas; sobre todo cuando en este sector del ordenamiento se han planteado y resuelto, mediante técnicas diversas, los problemas derivados de la interposición de personas jurídicas, en términos que no pueden modificarse al libre arbitrio del aplicador de las normas, con base en principios generales carentes de apoyo normativo preciso.

La doctrina del levantamiento del velo no es más que una modalidad del abuso de derecho, un subtipo del fraude a la ley constituido por la utilización del contrato de sociedad para eludir una serie de obligaciones. Como dice claramente BOLDÓ RODA<sup>4</sup>, «los casos de levantamiento del velo, en

4. BOLDÓ RODA C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español*. Editorial Aranzadi, 1996, p. 67.

uridad jurídica impiden que la...  
ente a la elusión fiscal, a reme...  
as por las leyes y, en particula...  
a jurisprudencia civil la doctrina...  
vía de equidad y acogimiento del...  
parecen suficientemente sólidos...  
mo el tributario, en que rige con...  
dad y que, de otro lado, dispone...  
egir los efectos derivados de la...  
jurídicas. Menos admisible aún...  
obligaciones tributarias que, pre...  
de la técnica del levantamiento...  
s penales.

la aplicación de la doctrina del...  
incompatible con la simulación...  
ubjetiva mediante persona inter...  
vantamiento del velo, de modo...  
adarse en el art.16 de la LGT. Del...  
pre la calificación del art.13 de la...  
cciones que, en consecuencia, ca...  
o normativo preciso, salvo en los...  
ad jurídica se produzca en fraude...  
amiento del velo de la personali...  
rt. 15 la LGT y no podrá implicar

introducción en nuestro sistema...  
sociadas al abuso de las posibili...  
mente, al abuso del derecho, con...  
to del velo; pero en tanto ese tipo...  
ente previstas, no es fácil admitir...  
enciales, nacidas en ámbitos bien...  
ente recalificar a efectos fiscales la...  
jurídicas; sobre todo cuando en...  
eado y resuelto, mediante técnicas...  
terposición de personas jurídicas...  
el libre arbitrio del aplicador de las...  
es carentes de apoyo normativo

elo no es más que una modalidad...  
raude a la ley constituido por la...  
eludir una serie de obligaciones...  
s casos de levantamiento del velo, en

urídica en el derecho privado español. Editorial

los que se abusa de una persona jurídica... no son sino supuestos de fraude de ley en los que la norma de cobertura que se emplea para buscar un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él es la normativa referente a la persona jurídica». No parece posible, en función de ello, eludir el procedimiento específico y las consecuencias jurídicas propias de la cláusula anti abuso regulada en el art.15 de la LGT, mediante el expediente de «levantar el velo» societario.

## 5. SIMULACIÓN Y TIPCIDAD

Tal y como señala una autorizada doctrina<sup>5</sup>, el principio de tipicidad penal exige que los delitos estén tipificados en reglas, no en principios o estándares que requieran la utilización de un «doble plano» de legalidad complementaria del tipo penal. Si, tal y como ha establecido el TC en su STC 120/2005, el principio de tipicidad penal impide que el fraude de ley se utilice como instrumento para integrar el tipo penal del delito de defraudación tributaria, no se aprecia con respecto a la exigencia de tipicidad diferencia entre las circunstancias tributarias con relevancia penal concurrentes en los supuestos de simulación que las distinguen de aquellos realizados en fraude de ley e inmunes a la sanción penal.

Tal y como ha señalado el TC en su Sentencia 105/88 «el cumplimiento del mandato del artículo 25 CE, exige una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumplan las exigencias del principio de seguridad jurídica, lo que impide considerar comprendidos dentro del citado precepto constitucional a los tipos formulados de forma tan abierta que su aplicación o inaplicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria, en el estricto sentido de la palabra, de los jueces y tribunales».

En el caso del delito de defraudación tributaria, la remisión por la ley penal a la norma complementaria tributaria para determinar si se ha producido el incumplimiento de una obligación fiscal queda indeterminada, desde el punto de vista legal, cuando dicha obligación legal depende en cuanto a su existencia y cuantía de una calificación tributaria equívoca que depende de la apreciación, o no, en la conducta seguida por el obligado tributario de determinados elementos propios del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de la simulación. En estos supuestos, según la calificación que prospere, el sujeto pasivo habría cumplido las obligaciones de la norma que complementa el tipo penal de forma correcta o, por el contrario, habría incumplido las mismas.

Con independencia de las diferencias existentes entre el fraude y la simulación desde una perspectiva teórica, cuando la simulación tiene una

<sup>5</sup> RUIZ ZAPATERO G. G., *Simulación Negocial y delito Fiscal*. Editorial Aranzadi, 2004, p. 96.

finalidad exclusivamente tributaria, no existen diferencias relevantes entre la conducta simulatoria del sujeto pasivo y la conducta en fraude de ley que determinen una mayor gravedad de su actuación susceptible de ser sancionada penalmente. Tanto en la simulación como en el fraude de ley, la conducta del obligado tributario no infringe directamente la norma tributaria que complementa el tipo penal, ni el deber de tributación exigido por la misma, sino que dicha infracción se aprecia tan sólo tras la aplicación de un estándar o norma especial de segundo nivel que corrige a posteriori los defectos propios de la aplicación de las normas utilizadas por el sujeto pasivo en su beneficio, por considerar que son incompatibles con dicho estándar o norma especial de segundo nivel y con los principios que rigen la tributación.

Estas normas integradoras de la obligación tributaria constituyen principio de cierre del sistema que cohesionan y modulan la aplicación de las reglas que establecen las obligaciones tributarias, pero no son equiparables a las mismas desde la perspectiva del principio de tipicidad penal. En los casos de fraude de ley y simulación tributarios, la conducta prohibida no está taxativamente definida en ninguna norma, dado que la misma no supone un incumplimiento directo de una obligación tributaria concreta. Solo consideradas todas las circunstancias y los estándares o normas de segundo nivel, dicho comportamiento se declara, en función de su resultado, inadecuado a los principios que rigen la imposición.

La inclusión por remisión en el tipo penal de una conducta típica que admite una doble calificación legal, permitida por una regla o norma y prohibida por un estándar o norma secundaria, resultaría incompatible con el principio de tipicidad, dada la posibilidad de que el resultado jurídico de la conducta del obligado pueda resultar bien prohibido (como consecuencia de la aplicación del estándar o norma de segundo nivel y de la no aplicación de la norma tributaria complementaria inicialmente aplicada por el obligado tributario) o bien permitido (como consecuencia de la no aplicación del estándar o norma de segundo nivel y de la aplicación de la norma tributaria complementaria inicialmente aplicada por el obligado tributario).

Mientras que en las reglas o normas su contenido o mandato (consecuencia jurídica) está definido antes de la actuación de los destinatarios de la misma, en los estándares o normas de segundo nivel su contenido (consecuencia jurídica) se define después de la actuación de los individuos afectados por la misma. Los estándares son más borrosos o vagos que las reglas y tienen como función remitir las decisiones legales al momento de su aplicación a los hechos concretos de cada caso. Como consecuencia de su estructura (mayor vaguedad) y función, los estándares son objeto de precisión en vía jurisprudencial.

De entenderse que el fraude de ley y la simulación son conductas típicas, el tipo penal del delito de defraudación incluiría, como consecuencia

en diferencias relevantes entre la conducta en fraude de ley u actuación susceptible de ser imputada como en el fraude de ley, la conducta directamente la norma tributaria de tribulación exigido por la ley tan sólo tras la aplicación de la norma que corrige a posteriori las normas utilizadas por el sujeto pasivo incompatibles con dicho estándar en los principios que rigen la tri-

bucción tributaria constituyen principios y modulan la aplicación de las normas, pero no son equiparables al principio de tipicidad penal. En los casos, la conducta prohibida no está sujeta a la norma, dado que la misma no sujeta a la obligación tributaria concreta. Sólo en los estándares o normas de segundo nivel la función de su resultado, inatenuación.

penal de una conducta típica que está prohibida por una regla o norma y que, en consecuencia, resultaría incompatible con el principio de tipicidad de que el resultado jurídico de la conducta no puede ser bien prohibido (como consecuencia de la norma de segundo nivel y de la norma de primer nivel) o bien permitida inicialmente aplicada por la norma de primer nivel como consecuencia de la no aplicación de la norma de segundo nivel y de la aplicación de la norma de primer nivel aplicada por el obligado tributario).

su contenido o mandato (conseguencia de la actuación de los destinatarios de la norma de segundo nivel su contenido de la actuación de los individuos no puede ser más borrosos o vagos que las normas de primer nivel y de las decisiones legales al momento de su aplicación en cada caso. Como consecuencia de la aplicación, los estándares son objeto de

la simulación son conductas típicas que no estarían incluidas en la tipificación incluiría, como consecuencia

de la remisión a la norma complementaria, no sólo la conducta cubierta por el tipo, la correspondiente a la regla o norma, sino otra «extendida» por la aplicación de un principio, estándar o norma secundaria, que decide sobre la procedencia o no de la aplicación de una regla o norma que, en primera instancia, excluiría la existencia de la obligación tributaria considerada. Esta extensión del tipo penal a través del estándar o norma secundaria, es contraria a la función de garantía exigida al tipo penal, en cuanto que los mismos carecen, por su propia naturaleza, de la necesaria concisión y taxatividad imprescindibles para dar cumplimiento a dicha función.

No puede utilizarse la simulación como exclusivo fundamento de la realización del tipo penal cuando la conducta seguida a efectos fiscales está amparada expresamente, como en el presente caso, por una norma fiscal que determina que la misma no puede considerarse, como tal conducta, prohibida por ninguna norma fiscal. La norma fiscal sobre simulación no «prohíbe» la conducta seguida, que no es típica en sí misma de acuerdo con la norma fiscal que complementa el tipo de defraudación, sino que corrige el efecto de la misma aplicando un estándar o norma de segundo nivel (el artículo 16 de la LGT) que no es una norma de prohibición respaldada penalmente. Es el resultado jurídico de la conducta del obligado el que se califica como incompatible con dicho estándar o norma de segundo nivel, con el artículo 16 de la LGT, exceptuando el tratamiento fiscal más favorable otorgado por la norma de primer nivel aplicada inicialmente por el mismo.

Los resultados jurídicos excluidos por estándares o normas de segundo nivel, no permiten por su propia naturaleza anticipar la prohibición de una conducta sino sólo evaluar provisionalmente desde el punto de vista legal cuáles pudieran ser las consecuencias en cuanto al resultado jurídico (prohibido o permitido). Es este carácter esencialmente condicionado a la valoración «ex post» que concreta a cada caso el estándar o norma de segundo nivel el que resultaría incompatible con el principio de tipicidad penal.

Cuando la falta de tributación sólo es imputable a una norma fiscal cuya aplicación descansa en presupuestos objetivos delimitados con toda precisión por la misma, el sujeto puede haber utilizado su poder de configuración jurídica para aprovechar dicha ventaja que resulta directamente de un precepto legal y juzgarse que dicho aprovechamiento es indebido (fraude de ley, simulación, etc...). Pero el resultado que se juzga indebido resulta no sólo de la conducta del sujeto, sino de un defecto en el plan de la Ley que determina la corrección posterior del mismo por aplicación de una norma de segundo nivel (principio o estándar). No hay infracción, a efectos penales, del deber tributario del sujeto pasivo, sino una corrección en la aplicación previa de la normativa tributaria que debería quedar excluida del ámbito penal.

La existencia de ventajas fiscales que se entienden no deseables, la tributación al tipo del Impuesto sobre Sociedades de los rendimientos obteni-

dos a través de entidades mercantiles por la prestación de servicios realizada *materialmente* por los socios de las mismas que *deberían* tributar al tipo (más alto) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben corregirse en la fase de elaboración normativa y, sólo cuando resulte procedente, en vía administrativa. La amenaza de la sanción penal, «última ratio» del ordenamiento, no debería extenderse a supuestos en los que un resultado jurídico está inicialmente permitido, pero puede llegar a ser finalmente rechazado o prohibido.

## 6. SIMULACIÓN, OCULTACIÓN Y FRAUDE DE LEY

Tal y como ha señalado la STS de 26 de junio de 1991, «La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: El ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico importe de la base imponible». El delito fiscal se fundamenta en la gravedad del plan del autor desde el punto de vista del desvalor de la acción, requiriéndose en el tipo objetivo un comportamiento del autor que suponga simulación u ocultación de la situación económica del contribuyente. Y quedan excluidos del delito fiscal todos aquellos comportamientos que supongan la elusión del pago de un tributo por medio de operaciones que «están a la vista» de la Administración tributaria, que puede ejercer sus facultades de comprobación. Como afirma la STS 15 de mayo de 2002, para que exista simulación ha de darse un «relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley». Para que exista simulación ha de existir disimulación u ocultación del hecho efectivamente realizado por las partes. Por ello, el acto o negocio simulado es un hecho ilícito, desvalorado. Sólo existe simulación si el hecho verdadero permanece oculto, no está a la vista, y se dificultan las facultades de autotutela de la administración.

Circunstancias tales como la utilización de sociedades con ausencia de proyecto empresarial, sólo expresarían la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida del hecho imponible, del negocio normal o usual, pero no que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito y, mucho menos, punible. No puede verse en toda anomalía del negocio un supuesto de simulación, hay que distinguir a estos efectos la utilización de sociedades vacías que ocultan la titularidad real de un activo patrimonial, de aquellas otras situaciones en las que la sociedad es empleada, no para la ocultación de un patrimonio, sino simplemente para la realización de una operación real que está a la vista, por mucho que la utilización de la sociedad en la



CRISTINA CARRETERO GONZÁLEZ  
FEDERICO DE MONTALVO JÄÄSKELÄINEN

Directores

MARTA GISBERT POMATA  
ALBERTO SERRANO MOLINA

Coordinadores

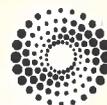
# Retos de la Abogacía ante la Sociedad Global

Prólogo

CONCEPCIÓN MOLINA BLÁZQUEZ  
ENRIC R. BARTLETT CASTELLÁ  
JOSÉ LUIS ÁVILA ORIVE



CIVITAS



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2012



El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra ([www.conlicencia.com](http://www.conlicencia.com); 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2012 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Cristina Carretero González y otros]  
Editorial Aranzadi, SA  
Camino de Galar, 15  
31190 Cizur Menor (Navarra)  
ISBN: 978-84-470-3681-3  
ISBN ICADE: 978-84-8468-364-3  
Depósito Legal: NA 49/2012  
*Printed in Spain. Impreso en España*  
Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA  
Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL  
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11  
31013 - Pamplona