

# El Tribunal Supremo se pronunciará sobre si debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos en supuestos de simulación de sociedades profesionales

El Tribunal Supremo se pronunciará sobre si debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos en supuestos de simulación de sociedades profesionales, cuestión sobre la que no existe jurisprudencia y que deberá ser objeto de pronunciamiento en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho.

**ROCÍO ARIAS PLAZA**

**ADRIÁN BOIX CORTÉS**

**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA\_P

**E**l control de las denominadas *sociedades profesionales* ha formado parte tradicionalmente de las líneas de actuación prioritarias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, recogidas en sus planes anuales de control tributario. A este respecto, también es interesante recordar, como punto de partida, que la «Nota de la Agencia Tributaria sobre interposición de

sociedades por personas físicas» reconoce expresamente lo siguiente:

Dentro de las diferentes opciones que la ley prevé para la prestación de servicios profesionales, la persona física puede hacerlo bien en su propio nombre, como tal persona física, bien mediante la constitución de una socie-

dad profesional a la que prestará sus servicios. Ambas formas de organizar la prestación de servicios profesionales son *a priori* legales, sin perjuicio de que las rentas que se obtengan por los contribuyentes deberán someterse a tributación atendiendo a la opción escogida en cada caso, puesto que las consecuencias fiscales de una u otra son diferentes.

A pesar de este reconocimiento expreso por parte de la Agencia Tributaria de la licitud de la prestación de servicios profesionales mediante la constitución de sociedades profesionales, lo cierto es que la mencionada nota advierte que el hecho de que un profesional tenga libertad para elegir la manera en que decide prestar sus servicios «de ninguna forma puede servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal mediante la utilización de las sociedades a través de las cuales supuestamente se realiza la actividad». De este

## *La Administración califica de muy grave la infracción*

modo, para la Agencia Tributaria, la correcta tributación de este tipo de prácticas puede alcanzarse mediante dos vías de regularización, dependiendo la aplicación de una u otra vía de la existencia de medios materiales y humanos titularidad de la sociedad profesional y de la intervención de esta última en la realización de las operaciones.

En los últimos años cada vez son más frecuentes las regularizaciones de sociedades profesionales en las que la Administración tributaria acude directamente a la figura de la simulación establecida en el artículo 16 de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), alegando el carácter personalísimo de la actividad desarrollada y la ausencia de medios en la sociedad profesional. La regularización consiste en imputar al socio persona física la totalidad de los ingresos obtenidos por la sociedad profesional exigiendo la tributación correspondiente por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

En estos casos, la imposición de sanciones por parte de la Administración tributaria es automática por apreciar la comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del socio persona física.

Cabe recordar en este punto que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo (por todas, la Sentencia 1189/2022, de 27 de septiembre, rec. núm. 7037/2020), frente al acuerdo sancionador dictado en casos en los que se

haya apreciado la existencia de simulación, no se pueden hacer valer determinados motivos que el Tribunal Supremo considera incompatibles de suyo con la simulación y con el

elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable. En particular, para el Tribunal Supremo no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que haya concurrido simulación. No obstante, el Tribunal Supremo reconoce expresamente que no toda conducta en que concurra simulación debe ser sancionada inexorablemente y que, en tal caso, el acuerdo sancionador puede ser impugnado con todas las garantías, pudiendo ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos

al procedimiento sancionador o a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.).

Sin perjuicio de lo anterior, en nuestra experiencia, no sólo es automática la imposición de sanciones en los casos de simulación de sociedades profesionales, sino que también es automática en muchos casos la calificación de muy grave de la infracción por parte de la Administración tributaria, al amparo de lo establecido por el artículo 191.4 de la Ley General Tributaria, por considerar que se han utilizado medios fraudulentos. A este respecto, la letra c del artículo 184.3 de dicha ley establece que se consideran *medios fraudulentos*:

- c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Con base en el citado precepto, los órganos de comprobación de la Administración tributaria han venido considerando que la existencia de simulación debe conllevar necesariamente la apreciación sobre la utilización de medios fraudulentos por entender que el sujeto infractor (el socio persona física) ha utilizado la sociedad profesional con el fin de ocultar su identidad y de hacer figurar a nombre de la sociedad profesional la obtención de rentas que deberían haber sido objeto de tributación en su impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Sobre esta cuestión en particular, sobre la que no existe jurisprudencia, se pronunciará el Tribunal Supremo, que en su Auto de fecha 22 de enero del 2025 (rec. núm. 1590/2024) ha declarado como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia si debe apreciarse *en todo caso* la utilización de medios fraudulentos en los casos de simulación de sociedades profesionales. En particular, la cuestión con interés casacional planteada es la siguiente:

Precisar si, a efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria, debe apreciarse en todo caso la utilización de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas, descritos en el artículo 184.3c LGT, cuando el sujeto infractor sea una persona física socio de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria.

En su auto, el Tribunal Supremo considera conveniente un pronunciamiento que esclarezca el interrogante suscitado en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (arts. 9.3 y 14 de la Constitución española).

Sin perjuicio de que habrá que esperar a conocer el sentido del futuro pronunciamiento del Tribunal Supremo, que delimitará claramente el criterio aplicable en estas regularizaciones, es posible efectuar algunas reflexiones. En nuestra opinión, el hecho de haber apreciado la existencia de simulación en supuestos de sociedades profesionales no debería conllevar

automáticamente la calificación de muy grave de la infracción por la utilización de medios fraudulentos. En este sentido, tal y como ocurre con toda sanción, y también con sus circunstancias agravantes, debe concurrir la necesaria motivación para su aplicación, y dicha motivación debe realizarse de conformidad con lo que el referido artículo 184.3c de la Ley General Tributaria exige, esto es, que la persona interpuesta se haya utilizado con

la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor. Por tanto, en su caso, sería necesario analizar las circunstancias concretas de cada expediente y que se diera una motivación suficiente en torno a las circunstancias determinantes de la agravante consistente en la utilización de medios fraudulentos que exige la Ley General Tributaria, con el fin de respetar las garantías mínimas necesarias en materia sancionadora.