

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

No cabe apreciar de forma automática la utilización de medios fraudulentos en supuestos de simulación de sociedades profesionales

El Tribunal Supremo fija criterio y aclara que la existencia de simulación en un supuesto de sociedad profesional interpuesta no puede conllevar de forma automática la calificación de muy grave de la infracción por la utilización de medios fraudulentos descrita en el artículo 184.3c de la Ley General Tributaria.

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

En el boletín número 40 de *Litigación Tributaria GA_P* nos hicimos eco del Auto de 22 de enero del 2025 (rec. 1590/2024) por el que el Tribunal Supremo admitió el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia respecto a si, a efectos de determinar la gravedad de una infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria (art. 191 de la Ley General Tributaria —LGT—), debe apreciarse en todo caso el uso de medios fraudulentos consistentes en la utilización de entidades interpuestas (descritos en el artículo 184.3c de la misma ley) cuando el sujeto infractor sea una persona física socia de una sociedad profesional instrumental que se considera simulada mediante la cual canaliza la obtención de las rentas o realiza operaciones con trascendencia tributaria.

La cuestión reviste una relevancia y trascendencia práctica indudables dada la frecuencia de regularizaciones de sociedades profesionales en las que la Administración acude a la figura de la simulación del artículo 16 de la Ley General Tributaria alegando el carácter personalísimo de la actividad desarrollada y la ausencia de medios personales y materiales en la sociedad profesional. En estas situaciones, 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 personal sobre la renta. En estos casos, la imposición de sanciones es prácticamente automática por apreciar la comisión de la infracción tributaria tipificada en el ya citado artículo 191 de la Ley General Tributaria, sin que sea posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2d de la

misma ley como circunstancia excluyente de la responsabilidad¹.

Ahora bien, el problema planteado es si, en este tipo de regularizaciones en que se utilizan sociedades profesionales interpuestas consideradas simuladas por parte de la Administración, también es automática la calificación de la infracción tributaria como muy grave al amparo de lo establecido en el artículo 191.4 de la Ley General Tributaria, por considerar que se han utilizado «medios fraudulentos». A este respecto, el artículo 184.3c de dicha ley establece que se consideran *medios fraudulentos*: «[l]a 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».

En el asunto que origina el recurso de casación, el recurrente defiende que la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad profesional, incluso cuando la Inspección considera que la sociedad no interviene realmente por carecer de medios para ello, no es un supuesto de «ocultación de identidad» y, por tanto, no tiene encaje en el artículo 184.3c de la Ley General Tributaria, por lo que, aun confirmada la comisión de una infracción tributaria por dejar de ingresar, ésta no puede ser calificada automáticamente de muy grave; la Administración deberá acreditar y motivar de

¹ Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de septiembre del 2021 (rec. 3130/2017), de 20 de octubre del 2021 (rec. 4786/2018) y de 27 de septiembre del 2022 (rec. 7037/2020).

forma razonada que la sociedad se ha utilizado, atendiendo a las concretas circunstancias del caso, para ocultar la verdadera identidad de la persona física (socio profesional) a fin de impedir u obstaculizar la actuación de la Administración tributaria. En sentido contrario, la Administración, por medio de la postura defendida por el abogado del Estado, consi-

La calificación agravada de la infracción requiere que los verdaderos titulares de la capacidad económica oculten su identidad tras la sociedad interpuesta

dera que la existencia de simulación conlleva necesariamente la apreciación sobre el uso de medios fraudulentos por entender que el sujeto infractor (socio persona física) ha utilizado la sociedad profesional con el fin de ocultar su identidad y de hacer figurar a nombre de ésta la obtención de rentas que deberían haber sido objeto de tributación en el impuesto personal sobre la renta del socio profesional.

El debate ha sido zanjado finalmente, en favor de la tesis del recurrente, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo mediante sentencia de 4 de junio del 2026.

La Sala parte de la premisa de que las distintas formas de organización de la prestación de servicios profesionales (como persona física o mediante la constitución de una sociedad profesional) son *a priori* legales, sin perjuicio de que las rentas que obtengan los contribuyentes deban someterse a tributación atendiendo a la opción escogida y de la imposibilidad de

que la elección de la forma societaria pueda servir para amparar prácticas tendentes a reducir de manera ilícita la carga fiscal.

Respecto a la calificación de las infracciones tributarias, el artículo 184 de la Ley General Tributaria recoge, en su segundo apartado, la ocultación de datos a la Administración en concepto de circunstancia calificadora de la infracción tributaria como grave, y, en el apartado tercero, los medios fraudulentos como circunstancia que determina la calificación de muy grave en distintas infracciones tributarias, entre ellas, por dejar de ingresar. Pues bien, a juicio de la Sala,

la descripción legal del «medio fraudulento» consistente en la utilización de personas o entidades interpuestas exige *la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor* (socio persona física), que es el verdadero titular de la capacidad económica, mediante la construcción de una apariencia de titularidad. Aunque la interposición de una entidad carente de medios personales y materiales pueda determinar la simulación de un negocio, de ello no puede colegirse, en contra del parecer de la Administración y de la sentencia de instancia, que concurra necesariamente la circunstancia del artículo 184.3c de la ley mencionada, «pues la interposición a que se refiere dicho precepto requiere que los verdaderos titulares de la capacidad económica oculten su identidad tras las sociedades en cuestión».

Cuando la sociedad es utilizada en el proceso de simulación sin que ello implique la ocultación de la identidad del sujeto infractor —ya que su socio o socios personas físicas, titulares de la capacidad económica presuntamente

evitada, no han ocultado su identidad—, no concurrirá la circunstancia calificadora de utilización de «medios fraudulentos». De forma gráfica, la Sala aclara que «en términos generales, una sociedad cuyos socios son los titulares de la capacidad económica presuntamente evitada por la simulación no oculta la identidad de los mismos, pero si tal sociedad tiene por accionistas testaferros o sustitutos de los titulares de la capacidad económica, la cuestión será diferente, pues la utilización de la sociedad no solamente será un elemento en el proceso simulatorio, sino que, en sí misma, es el instrumento para la ocultación de identidades». Por tanto, sin la presencia de esos sustitutos de los verdaderos titulares de la capacidad económica, la irregularidad fiscal cometida a través de una sociedad instrumental no configurará, con carácter general, el medio fraudulento del artículo 184.3c de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la existencia de simulación.

Asimismo, la Sala corrige el criterio de la Administración y advierte que el hecho de apreciar la existencia de simulación en un supuesto de sociedad profesional interpuesta no puede conllevar por sí solo y en todo caso la calificación de muy grave de la infracción por utilización de medios fraudulentos. En materia sancionadora no caben los automatismos, tampoco en relación con las circunstancias que califican la infracción tributaria. Así pues, es necesario motivar adecuadamente, atendiendo a las circunstancias del caso, que la persona o entidad interpuesta se haya utilizado con la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor, de conformidad con lo exigido con la descripción legal del «medio fraudu-

lento» del artículo 184.3c de la Ley General Tributaria, todo ello con el fin de respetar las garantías mínimas necesarias en materia sancionadora.

En todo caso, corresponde a la Administración la carga de probar la finalidad de ocultar la identidad del sujeto infractor y, por tanto, de «acreditar que existió esa maquinación fraudulenta para ocultar la verdadera identidad del sujeto infractor» e impedir u obstaculizar la actuación de la Administración tributaria.

En aplicación de esos criterios interpretativos al caso planteado, la Sala casa y anula la sentencia de instancia en cuanto al pronunciamiento relativo a la sanción y declara la nulidad del acuerdo sancionador por falta de motivación.

La doctrina jurisprudencial establecida en esta sentencia debe ser bienvenida por aportar seguridad jurídica y contribuir a fortalecer las garantías de los contribuyentes en materia sancionadora. Desde una perspectiva práctica, puede incidir sobre acuerdos sancionadores que no hayan alcanzado firmeza por no haber expirado el plazo para su impugnación o estar pendientes de revisión en vía administrativa o judicial. Cabe apuntar que la «utilización de medios fraudulentos» determina la calificación de muy grave no sólo de la infracción tributaria por dejar de ingresar (art. 191.4 LGT), sino también de la infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones (art. 192.4 LGT) y de la de obtener indebidamente devoluciones (art. 193.4 LGT).