

Simulación tributaria y error de prohibición (Una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales)

Análisis de la [STS de 27 de septiembre de 2022,](#)
[rec. núm. 7037/2020](#)

Claudio García Díez

*Abogado. Doctor en Derecho
Profesor de la UDIMA (España)*

Extracto

En fechas recientes la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la operatividad de la cláusula exoneradora de responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la Ley general tributaria (LGT), sosteniendo que no es susceptible de aplicación en casos de simulación tributaria (*ex art. 16 LGT*) y, en particular, en supuestos de interposición ficticia de sociedades profesionales; puesto que la simulación comporta, *per se*, la construcción de una realidad comercial tendenciosa y dolosa que excluye cualquier interpretación razonable de la norma tributaria. La sentencia que vamos a comentar da un paso más y extiende dicha exclusión a la apreciación del error (invencible) de prohibición; de manera que la existencia de simulación cercena igualmente las consecuencias exculpatorias del referido error. Cuestión que, en nuestra opinión, resulta discutible y criticable.

1. Supuesto de hecho

1. El Tribunal Supremo (TS) en la sentencia aquí comentada analiza y resuelve el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña 2791/2020, de 30 de junio (rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–), que acuerda, al estimar parcialmente el recurso interpuesto, «anular y dejar sin efecto la resolución sancionadora recurrida» (parte dispositiva) impuesta a la entidad recurrente, BERSENAT, SL.

El motivo de la sanción (anulada en la instancia y que motivó la casación aquí analizada) se encuentra en la regularización inspectora llevada a cabo, consistente

en considerar la existencia de simulación en la medida en que los servicios declarados, prestados por BERSENAT en concepto de asesoramiento a ALTA PARTNERS, SL, lo fueron realmente por su socio D. Teodosio, a quien entiende la Administración que deben imputarse tales rentas en su Impuesto personal en concepto de rendimientos de la actividad económica (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento segundo).

Por tanto, nos encontramos ante un supuesto, relativamente habitual, de simulación ne-gocial intersocietaria que tiene por objeto derivar los rendimientos del profesional a una entidad con la finalidad de sortear la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). En el caso analizado por el TSJ de Cataluña se refrenda el posicionamiento de la Administración tributaria, materializado en la existencia de una «simulación parcial». Concretamente, en la sentencia de instancia se destaca que:

[...] a partir de los hechos comprobados sin que exista prueba en contrario, la simulación declarada se sustenta sobre los siguientes indicios, recogidos ya por la propia resolución del TEAR, partiendo de la base de la estructura familiar de la sociedad y las relaciones con las sociedades ALTA PARTNER, SL, EBERCA XXI SL, y uno de los socios de ambas, Sr. Teodosio durante los ejercicios a los que se refiere la resolución impugnada:

1. *No consta documentación alguna que justifique los ingresos de la actora, procedentes de ALTA PARTNERS, a no ser la propia factura emitida contra esta. Du-*

rante los años 2008 y 2009 la totalidad de facturas emitidas por prestaciones de servicios los son precisamente a ALTA PARTNERS, SL. *No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran.* Este es el indicio que esta sala considera más notorio.

2. La propietaria de las participaciones de la actora desde 2005 es EBERCA XXI, SL, que no tiene estructura alguna y que no realiza actividad de tipo alguno, siendo administradores de EBERCA D. Teodosio y su cónyuge, siendo su domicilio el mismo que el de la familia Teodosio Felisa.

3. La actora *no tiene local propio para ejercer la actividad*, utilizando las oficinas de ALTA PARTNER, SL de la Avda. Diagonal, 399, ppal. 2.

4. A su vez el Sr. Teodosio *ejerce como administrador solidario de ALTA PARTNERS, SL a través de EBERCA XXI, SL, prestando a su vez servicios como trabajador de ALTA PARTNERS, SL.*

5. *BERSENAT no tiene trabajadores propios, a excepción de D. Teodosio, ni medios materiales ni infraestructura para el ejercicio de la actividad de asesoramiento.* Aun cuando se haya manifestado ante la AEAT la existencia durante los ejercicios 2008 y 2009 de un puesto de administrativo, no se ha aportado contrato de trabajo ni justificación alguna de la labor realizada, ni tampoco el pago de sus servicios.

6. Tampoco se observa que BERSENAT haya subcontratado servicios de asesoramiento a terceros, constando únicamente la subcontratación de la gestión del alquiler y de gestión administrativa de tres inmuebles propiedad de la actora.

7. *D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento*, al ser consultor empresarial con máster en la escuela de negocios IESE, según el mismo manifiesta en la diligencia núm. 10 practicada por la Inspección en fecha 10 de octubre de 2014.

[...]

En el presente caso, según las normas de la sana crítica y atendidos los anteriores indicios, la sociedad que nos ocupa debe concluirse que en relación a los ejercicios de autos es *un mero instrumento de cobro* [...] Se concluye pues por la Sala que nos hallamos, como señala la resolución impugnada, *ante un caso de simulación*, sin que puedan acogerse las alegaciones de la parte actora al respecto (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento quinto) (la cursiva es nuestra).

2. Con relación a la sanción tributaria impuesta (también recurrida por BERSENAT) se verifica la legalidad del acuerdo sancionador, fundado en la comisión de una infracción tribu-

taria «de dejar de ingresar» del artículo 191 de la Ley general tributaria (LGT). Y el tribunal de instancia decide la estimación del recurso en dicho extremo, con la siguiente argumentación:

[...] Sin embargo, en relación al elemento subjetivo del injusto venimos reiterando *las diferencias entre la prueba para liquidar y la prueba para sancionar* y que no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria. En efecto, existen distintas normas acerca del reparto de la carga de la prueba en el procedimiento sancionador y en los de aplicación de los tributos, que pueden conducir, en ocasiones, a que la prueba acopiada pueda ser suficiente para liquidar la deuda tributaria, pero insuficiente para sancionar, *habida cuenta la absoluta y radical separación entre «obligación tributaria» y «sanción tributaria»*, lo que impone concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la «obligación tributaria» (Hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la «sanción tributaria» (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad), a lo que hemos de añadir que la simulación no comporta necesariamente infracción tributaria.

Así las cosas y en aplicación de la anterior doctrina, la Sala considera que *no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si solo la creación de una realidad puramente nominal*, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo *que permite apreciar un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública*. Por lo expuesto el acuerdo sancionador ha de ser anulado (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo) (la cursiva es nuestra).

3. Vemos, pues, que el TSJ de Cataluña introduce en el razonamiento exculpatorio la apreciación del error y, más concretamente, del error de prohibición, consistente en considerar que el obligado tributario actuó convencido de la licitud de su comportamiento; o, en palabras de la sentencia de instancia, que dicho error se particularizó «en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública».

Es cierto que el error de prohibición (al igual que el error de tipo) no cuenta con un tratamiento singularizado en la LGT, ya que no lo contempla expresamente como supuesto exonerador de la responsabilidad infractora. Sin embargo, hay que recordar que sí se prevé en el Código Penal (CP), en su artículo 14.3 («El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera venible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados»); y que, por vía interpretativa del artículo 179.2 d) de la LGT (repárese que dicha cláusula está redactada de forma abierta e indeterminada: «[...] *Entre otros supuestos*, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando...»), resulta susceptible de desplegar efectos en la esfera de la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

2. Doctrina del tribunal

1. Pues bien, la estimación parcial del recurso contencioso determinó la interposición de la presente casación por parte de la Administración General del Estado, que fue admitida por Auto del TS de 3 de junio de 2021 (rec. núm. 7037/2020 –NFJ082537–), que apreció *interés casacional objetivo* en:

Aclarar y matizar la jurisprudencia sobre determinados aspectos del régimen sancionador tributario en caso de simulación a fin de determinar, en particular, si *ante la constatación de un acto o negocio simulado*, es procedente imponer, en su caso, la sanción, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT o, 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 con relación a operaciones similares* (la cursiva es nuestra).

1.1. Sin embargo, la Sentencia del TS (objeto del presente comentario) efectúa por remisión a otras sentencias precedentes que, en este caso concreto, no nos encontramos estrictamente ante un supuesto de interpretación razonable de la norma tributaria con efectos exoneradores (tema, por otra parte, tratado y resuelto a través de otra doctrina legal); sino ante una cuestión pareja o paralela, pero distinta, consistente en la admisión del error (invencible) de prohibición en regularizaciones inspectoras que han acudido al instituto de la simulación tributaria (art. 16 LGT); corrigiendo, en definitiva, el *interés casacional objetivo* que se ventila en la presente casación, tal y como estaba inicialmente delimitado en el citado Auto de admisión de 3 de junio de 2021. Efectivamente:

[...] Sucede, sin embargo, en este asunto, que la fundamentación de la Sentencia que se recurre en casación no se sustenta en la aplicabilidad, en un supuesto de simulación negocial, a los efectos sancionadores, de la cláusula de exclusión de la responsabilidad tipificada en el artículo 179.2 LGT, *sino en algo distinto: en la inexistencia de dolo fundada en la presencia de un error –que no se identifica como de prohibición de manera explícita, aunque se sugiere–*, pero que de modo tampoco claro y terminante *parece ubicarse entre los errores invencibles*, determinantes de la exclusión de la responsabilidad –si adoptamos la expresión poco precisa técnicamente y de confusos perfiles del propio precepto señalado– (Sentencia del TS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020 –NFJ087520–, fundamento segundo) (la cursiva es nuestra).

1.2. En consecuencia, respecto a la cláusula de exoneración de la responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la LGT y su posible proyección a supuestos de simulación tributaria, hay que distinguir dos hipótesis que, aunque similares, son distintas:

- a) De una parte, la invocación de la interpretación razonable de la norma tributaria en supuestos de calificaciones jurídicas divergentes en situaciones similares.

- b) De otra parte, los hipotéticos efectos exoneradores del error de prohibición en dichas situaciones.

En nuestra opinión, la regulación de la cláusula del artículo 179.2 d) de la LGT como un *precepto ómnibus* (que pretende aglutinar de forma indeterminada todas las posibles causas excluyentes de la culpabilidad infractora) es la razón de la confusión conceptual puesta de manifiesto por el Alto Tribunal. En cualquier caso, vamos a analizar separadamente ambas hipótesis exoneradoras, pues entre ambas existe una indudable conexión que, no obstante, no debería desembocar (como veremos) en idénticas conclusiones.

2. Por tanto, con relación a la admisión de la cláusula exoneradora de responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la LGT, en su vertiente de posible interpretación razonable de la norma tributaria respecto a negocios calificados de simulados, la sentencia del TS aquí comentada trae a colación expresamente su jurisprudencia precedente, sentada inicialmente en su Sentencia 1187/2020, de 21 de septiembre (rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–); conforme a la cual:

[...] *La simulación presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo* (STS 5667/2014, recurso casación 3611/2013). En la presente ocasión, la administración tributaria calificó y el tribunal de instancia refrendó como simulación los actos o negocios examinados. No en vano, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley General Tributaria establece que la existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. *La administración, por tanto, está habilitada para apreciar por sí misma la existencia de simulación. Esa calificación, como es natural, debe estar sustentada en el correspondiente material probatorio, recayendo la carga de la prueba de la existencia de simulación sobre la administración* (cfr. entre otras muchas, STS de 26 de septiembre de 2012 rec. 5681/2009). [...] *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*, puesto que la simulación, como conducta dolosa, lleva aparejada tras la apertura del correspondiente procedimiento sancionador que, en esta ocasión, ha concluido con la imposición de dicha sanción [...] *Se ha producido, pues, una ocultación fáctica, ocultación que ha sido consciente y deliberada*, con la finalidad de dejar de ingresar parte de la cuota tributaria que, con arreglo a la ley, le correspondería pagar al interesado. Si por la sentencia impugnada *se ha asumido que nos hallamos ante una simulación relativa, es contradictorio sostener, al mismo tiempo, que su conducta, puede ampararse en el artículo 179.2, d) LGT. La simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa* [...] *Si algo pone de manifiesto la simulación, y en este caso, se ha admitido su existencia por la sentencia de instancia es, más bien, lo contrario, que se ha actuado diligentemente para, en última instancia, incumplir las obligaciones tributarias*. Si ello es así, es incongruente considerar aplicable al caso uno de los supuestos que, a título ejemplificativo, se contienen en dicha letra d), del apartado 2 del artículo 179 LGT [...] Estamos ya en disposición de

responder a la cuestión con interés casacional [...] La respuesta es que *estimada la existencia de «actos o negocios simulados»*, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, *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* (Sentencia del TS de 21 de septiembre de 2020, rec. núm. 3130/2017 –NFJ079429–, fundamento tercero¹) (la cursiva es nuestra).

Nos parece correcta la argumentación de la Sala Tercera, no hay duda de que la simulación (cuando ha sido debidamente acreditada en todos sus extremos) resulta *per se* tendenciosa y dolosa; y, como tal, su apreciación excluye cualquier atisbo de interpretación razonable de la norma tributaria. Es más, en los supuestos en que los tribunales de justicia han anulado las regularizaciones tributarias y, por ende, las resoluciones sancionadoras resultantes, lo han llevado a cabo porque han considerado que no ha existido la simulación postulada por la Administración tributaria. Y, consecuentemente, nos hallamos ante una actuación lícita del obligado tributario. Y, en particular, que los servicios prestados a través de una sociedad profesional se han situado en el ámbito de la pura economía de opción; puesto que los referidos servicios fueron *reales* (esto es, existentes) y además fueron prestados *efectivamente* por la entidad². De ahí que tales casos no sean oponibles para susten-

¹ En los mismos términos (entre otras), la Sentencia del TS 1316/2020, de 15 de octubre, rec. núm. 4328/2018 –NFJ079440–, fundamento tercero.

² En este sentido, resulta ilustrativa la *jurisprudencia menor* expuesta por el TSJ de Murcia, que avala razonablemente la prestación de servicios profesionales a través de sociedades cuando los mismos son prestados por las entidades:

[...] La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal [...] *no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración comercial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva*. Y todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. *Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar*. El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos). Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción. *Partiendo de todo ello es determinante conocer si en el caso se han constituido sociedades ficticias para eludir las*

tar una eventual (e inexistente) discrepancia razonable. Si se considera que la simulación ha quedado acreditada en el expediente, adolece de incongruencia postular una interpretación razonable de la norma tributaria invocando supuestos legales, de facturación *real* de servicios profesionales a través de sociedades³.

3. Respecto a la operatividad del error de prohibición en casos de simulación negocial, la sentencia del TS que comentamos remite a otra sentencia anterior para resolver esta cuestión; en concreto, se refiere a la Sentencia del TS número 1438/2021, de 7 de diciembre (rec. núm. 380/2020 –NFJ088098–⁴); que, en esencia, se limita a extender *mutatis mutandis* la doctrina legal preexistente sobre la exclusión exoneradora de la interpretación razonable de la norma tributaria en supuestos simulación fiscal a los casos de invocación del error (invencible) de prohibición:

[...] se impone *complementar nuestra doctrina precedente, extendiendo en cierta medida el ámbito de incompatibilidad descrito en ella –y acotado restrictivamen-*

obligaciones fiscales correspondiente. Hoy es una realidad social la existencia de despachos colectivos de abogados, asesorías y consultorías, que no operan como el clásico abogado individual, y por otro lado la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse a la intervención de un pleito, de manera que el campo de los servicios profesionales se ve notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio, con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales. *La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación para realizar una elusión ilícita,* y ello para realizar una prestación de servicios de Abogacía de Asesoramiento, Consultoría jurídica, económica, etc., no siendo determinante tales medios, pues el conjunto de tales medios materiales y personales, suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc. [...] (la cursiva es nuestra). (Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 87/2015, de 6 de febrero, rec. núm. 287/2011 –NFJ057680–, fundamento cuarto. *Vid.*, también, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia 86/2015, de 6 de febrero, rec. núm. 305/2011 –NFJ057766–).

³ No obstante, ni siquiera ello es un razonamiento plenamente aceptado entre la doctrina. En este sentido, García Novoa concluye al respecto que

declarar que un acto o hecho es simulado es un ejercicio de calificación, no de interpretación. Por ello, al moverse la interpretación de la norma y la determinación de la simulación en planos diferentes (planos que, no obstante, pueden interactuar), sí cabría admitir casos hipotéticos en que el particular alegase que ha actuado amparado por una interpretación razonable de la norma. Verbigracia, porque crea que tal interpretación le legitima a crear una determinada sociedad o a formalizar un negocio para aprovechar, por ejemplo, una ventaja o beneficio fiscal (Cfr., García Novoa, 2020, p. 53).

⁴ Y, con anterioridad, la Sentencia del TS 1137/2021, de 16 de septiembre (rec. núm. 5052/2019 –NFJ088096–).

te en el auto de admisión al puro problema de la interpretación razonable de la norma– [...] la conclusión que se impone para dilucidar este recurso de casación es como sigue:

1) *La simulación*, sea objetiva o subjetiva, sea absoluta o relativa, *al incorporar el dolo o intención entre sus elementos constitutivos* –tal como esta Sala ha declarado de modo constante y reiterado, desde hace muchos años–, *excluye la comisión culposa o negligente y, desde luego, el error invencible de prohibición* (inconciliable con la simulación). *Si la Sala a quo apreciase factores o signos en la conducta de que el sancionado actuaba en la creencia de obrar correctamente, como afirma, la única posibilidad lícita que le permitía la ley era la de recalificar los negocios examinados, abandonando su inclusión entre los simulados [...]* En la reunión de ambas afirmaciones antagónicas, la Sala sentenciadora incurre, a nuestro juicio, en una *contradicción insalvable*, pues *o bien no hay simulación* –cuya presencia no es negada por el Tribunal de instancia al calificar los hechos, de forma coincidente con el TEAR de Cataluña– *o, de haberla*, no puede ser tal apreciación indiferente a efectos sancionadores, *ni cometerse por mera negligencia o por virtud de caso fortuito*.

2) *La simulación negocial* –institución que proviene del Derecho privado, pero que encuentra en el Derecho tributario un terreno proclive a su aplicación dogmática (art. 16 LGT), en tanto esa simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles– *es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición* –si se mantiene *a fortiori* la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar–.

De tal antítesis se deriva que hayamos considerado, en la doctrina anterior –que ahora se completa y extiende–, que no es posible invocar la interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT para neutralizar la imposición de una sanción tributaria por hechos en que ha concurrido simulación. Y ahora reiteramos tal doctrina, *afirmando que no cabe acogerse a un error de prohibición –de naturaleza invencible– para justificar la inexistencia de infracción ante hechos declarados*, en la sentencia, como simulados, a menos que tal calificación pudiera excepcionalmente ser revisada con ocasión de un recurso de casación, y así lo hubiera pretendido el recurrente, lo que no es el caso.

3) [...] Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, *nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que*, en el seno de una actividad económica de importante volumen y de amplios medios materiales y personales, *se pudiera razonablemente dudar de que*, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al obligado tributario –lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades– *se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error*, que solo podemos considerar concurrente

al caso a los exclusivos efectos dialécticos, *no podría ser reputado invencible en modo alguno*, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido (Sentencia del TS de 7 de diciembre de 2021, rec. núm. 380/2020 –NFJ088098–, fundamento cuarto) (la cursiva es nuestra).

Entonces y de acuerdo con esta doctrina legal, en los supuestos de simulación negocial intersocietaria (y, en general, en cualquier supuesto de simulación tributaria) no hay cabida para considerar con efectos exculpatorios que el obligado tributario actuó convencido de obrar lícita, aunque equivocadamente. En nuestra opinión, esta extensión complementaria y automática de la argumentación confeccionada para los casos de interpretación razonable de la norma tributaria a supuestos de error de prohibición adolece del vicio que se pretende erradicar; es decir, que resulta incongruente.

Como trataremos poner de manifiesto en el siguiente epígrafe, la línea divisoria entre un comportamiento lícito y otro elusorio en supuestos de simulación fiscal dista de ser sencilla y clara; y, por lo mismo, no se puede excluir tajantemente el reconocimiento del error de prohibición en casos concretos.

3. Comentario crítico

1. La prestación de servicios a través de sociedades profesionales, ¿es una economía de opción?

Sin duda alguna nos encontramos ante una actividad lícita, permitida por el ordenamiento siempre que los referidos servicios se presten a través de la sociedad profesional. La economía de opción en el derecho tributario viene siendo entendido como el legítimo derecho con que cuentan los obligados tributarios para desarrollar (planificar) sus actividades de la manera que les resulte menos oneroso desde una perspectiva fiscal; y encuentra su causa jurídica en el principio de autonomía de la voluntad; conforme al cual «los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones *que tengan por conveniente*, siempre que *no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público*» (la cursiva es nuestra) (art. 1.255 Código Civil).

De acuerdo con dicho principio los particulares pueden autorregular sus propios objetivos e intereses sin más limitaciones que las legalmente previstas. Es, por tanto, una vinculación al ordenamiento *de contenido negativo* que, en esencia, posibilita cualquier tipo de contratación (típica o atípica) en tanto no contravenga el marco legal. En este caso, además, nos encontramos ante el marco negocial típico de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales; que:

[...] consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales *stricto sensu*. Esto es, sociedades externas para el ejercicio de las actividades pro-

fesionales 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 (exposición de motivos de la Ley 2/2007) (la cursiva es nuestra).

Por tanto, nuestro ordenamiento las contempla y las regula; de ahí que, en principio, no deban suscitar suspicacias incluso cuando se instrumentan también (sin perjuicio de otro tipo de consideraciones) con base en la consecución de unos objetivos fiscales, siempre (eso sí) que sean *centros auténticos de imputación* de los servicios que prestan. Entre dichos objetivos se puede encontrar la concreción de una estructura de planificación que palíe la progresividad resultante de una tributación en la base imponible del IRPF del profesional. Su reconocimiento explícito, ¿comporta inexorablemente que nos encontremos ante una práctica elusoria?

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión es negativa. No hay que confundir (como ocurre con relativa frecuencia en el argumentario de la Administración tributaria, que sorprendentemente ha calado en la doctrina de muchos tribunales de justicia) entre la *causa* del contrato y los *móviles subjetivos* que subyacen en el mismo⁵. De forma que si el profesional ha decidido (en el marco de su autonomía de la voluntad) articular su actividad a través de una entidad, prestando efectivamente los servicios por medio de la misma, no deberían oponerse problemas para el reconocimiento de la referida estructura negocial (típica), aunque entre las motivaciones consideradas se hallen las tributarias. Cuestión distinta sería la

⁵ Y así lo tiene reconocido el TS (Sala de lo Civil), entre otras, en la Sentencia 435/2021, de 22 de junio (rec. núm. 3677/2018 –NCJ065593–):

Aun cuando la «causa» no aparece conceptualmente definida en el Código Civil y el propio legislador utiliza una terminología equívoca, pues unas veces habla de causa de la obligación (art. 1261-3.º) y otras de causa del contrato (arts. 1275, 1276 y 1277), puede afirmarse que se trata del fin objetivo o inmediato del negocio jurídico o la función económica y social que el Derecho le reconoce como relevante, sin perjuicio de que los *móviles subjetivos* –en principio, ajenos a la causa– puedan considerarse integrados en la misma cuando se han objetivado mediante su expresión en el propio negocio como fundamento del mismo o se trata de móviles ilícitos, los que vienen a integrar los llamados «motivos casualizados» (sentencias de esta sala de 11 julio 1984, 21 noviembre 1988, 8 abril 1992, 83/2009, de 19 de febrero y 82/2020, de 5 de febrero, entre otras). Por tanto, *los móviles, deseos y expectativas que hayan impulsado a las partes a celebrar el contrato son irrelevantes en tanto no hayan trascendido de la esfera interna de cada parte para dar sentido al contrato*. Solo si han trascendido y se han convertido en la finalidad práctica o empírica, concreta, perseguida con la celebración del contrato y determinante de tal celebración, se elevan a la categoría de causa del contrato (Sentencia 163/2021, de 23 de marzo) (Sentencia del TS de 22 de junio de 2021, rec. núm. 3677/2018 –NCJ065593–, fundamento noveno) (la cursiva es nuestra).

construcción de un genuino *casarón* (la sociedad profesional), que no prestase servicio profesional alguno y que no tuviese otro objetivo que la disminución de la carga tributaria del profesional; pues en tal caso, las motivaciones subjetivas del obligado tributario sí integrarían la causa (ilícita) del contrato societario, dejando expedita la reacción antielusoria.

En consecuencia, siempre que la sociedad profesional desarrolle su objeto social, no estará justificada la reacción regularizatoria de la Administración tributaria. Prueba adicional de ello es el régimen fiscal, que finalmente se encuentra vigente para las sociedades profesionales se cifra no en la operatividad del instituto de la simulación, sino en la pura y simple imputación de rendimientos de la sociedad al socio profesional; tal y como se establece en el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)⁶.

2. ¿La simulación es el expediente técnico adecuado para regularizar a las sociedades profesionales por los servicios prestados por sus profesionales?

Como regla general, en los casos en que la Administración tributaria regulariza a las sociedades profesionales por considerar que sus servicios no son prestados por ellas, sino por sus socios-profesionales, recurre al instituto de la simulación (art. 16 LGT), al entender que existe una divergencia entre la voluntad interna (la verdadera, consistente en que los servicios son prestados por el profesional) y la externa (falsaria, que pretende hacer creer que la sociedad profesional es la prestadora de los servicios), que habilitaría gravar el hecho imponible «efectivamente realizado» (art. 16.1 LGT), imputando los honorarios procedentes de los servicios realizados en la base imponible del IRPF del profesional; tal y como ocurre en la sentencia del TS que estamos comentando.

⁶ Artículo 18.6 de la LIS:

A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos: a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad. b) *Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.* 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 entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad 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 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. 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 (la cursiva es nuestra).

Ahora bien, cabe plantearse si se trata del cauce adecuado o si, por el contrario, resulta más acertado acudir a otros mecanismos antielusorios, ya sea la calificación (ex art. 13 LGT) o el conflicto en aplicación de la norma tributaria (ex art. 15 LGT). Repárese que la simulación exige una disparidad de voluntades. Sin embargo, en el supuesto de que el profesional decida constituir una sociedad para prestar servicios a través de ella (por la causa o motivaciones que fueran) no existe en propiedad un conflicto de voluntades; al contrario, la voluntad es única, tanto la interna como la exteriorizada (en un caso realmente elusorio: constituir una sociedad que facture los servicios prestados por el profesional). Y en este sentido nos hemos manifestado con anterioridad⁷ y han manifestado otros autores⁸.

Por otra parte, la Sala Tercera del Alto Tribunal no ha dudado en defender que la aplicación de los mecanismos antielusivos de alcance general (como la calificación, el conflicto y la simulación) no son de uso libérrimo para la Administración tributaria, sino que los mismos se encuentran supeditados a la verificación de unos presupuestos concretos que condicionan y legitiman su activación⁹. En consecuencia –como destaca García Berro–,

⁷ En su día ya expusimos que

es la *artificiosidad* el elemento fundamental sobre el que se estructura el conflicto, no la ocultación o el engaño. Los actos o negocios realizados son *realmente queridos* por las partes y, en su virtud, son los *expuestos* al tráfico jurídico. En otras palabras (y frente a la simulación) en el conflicto no hay una disociación entre la voluntad pretendida por los operadores jurídicos y la voluntad manifestada; pues ambas son coincidentes. Por el contrario en la simulación tributaria [...] sí existe una bifurcación de voluntades [...]. Por un lado se encuentra la voluntad oculta (que es la realmente querida por las partes) y, por otro, la publicitada a terceros (que es falsa) (García Díez, 2018, pp. 661-662).

⁸ Efectivamente, en opinión de Pedreira Menéndez

[...] no cabe hablar de simulación cuando un profesional constituye una sociedad profesional al amparo de lo previsto en la legislación mercantil, aunque sea el único socio profesional, ya que hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar esta decisión: separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc. La propia normativa mercantil reconoce la existencia de las sociedades profesionales en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, lo que no puede hacer el ordenamiento tributario es impedir la existencia de las mismas por la vía de hecho de negarles su correspondiente régimen fiscal, amparándose en argumentos vacíos de razón y me atrevería a decir que hasta falsos (Cfr., Pedreira Menéndez, 2022, p. 141).

⁹ Y así reconoce en la Sentencia del TS 904/2020, de 2 de julio (rec. núm. 1429/2018 –NFJ086714–):

Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la «calificación» tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria 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. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le

las distintas fórmulas que la LGT contempla para regularizar la situación tributaria, en función de la conducta del contribuyente, no son intercambiables conforme a libre criterio o mejor conveniencia operativa de la Administración comprobadora, sino que esta debe actuar en cada situación ajustándose a las exigencias previstas en el precepto legal que sea aplicable al caso específico, a la vista de sus características (García Berro, 2021, p. 5-7).

Pues bien, bajo estas premisas hay lugar a plantearse si no sería más certero acudir en tales casos al expediente del conflicto en aplicación de la norma tributaria, en lugar de recurrir a la simulación. En los supuestos en que la Administración tributaria funda una hipótesis regularizatoria basada la prestación de servicios por parte del profesional y no de la sociedad, lo que tendríamos no es una confrontación de voluntades, sino un uso *artificial* del ordenamiento (concretado en la creación de una sociedad carente de un objeto social real, más allá de la pura facturación) que tiene por objeto minorar la tributación, incluyendo los rendimientos procedentes de la prestación de servicios profesionales en la base imponible del impuesto sobre sociedades (norma de cobertura), en vez de integrarlos en la base imponible del IRPF del profesional (norma eludida)¹⁰. En nuestra opinión, por tanto, el esquema regularizador de estos casos se adecua al propio del conflicto (antaño fraude de ley tributaria) y no al de la simulación.

3. La interposición ficticia de sociedades profesionales, ¿un supuesto de simulación absoluta o relativa?

Aunque hemos mostrado nuestras dudas sobre la corrección de regularizar estos casos de interposición ficticia de sociedades profesionales a través del instituto de la simulación, lo cierto es que la jurisprudencia lo ha venido aceptado sin ambages.

Ahora bien, cuestión distinta es determinar si se trata de supuesto de simulación absoluta o relativa. En el caso analizado por la sentencia de instancia, que casa el TS en la sentencia aquí comentada, se decanta por una simulación relativa o «parcial». Concretamente el TSJ de Ca-

bastaría con «calificar» las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y «ajustarlas» a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadoras (recordemos, solo de los «actos, hechos o negocios») sería prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable (fundamento cuarto) (la cursiva es nuestra).

¹⁰ Pues como reconoce el TS

es doctrina jurisprudencial clásica, además, la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquel el negocio o negocio realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma («norma de cobertura»), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto («norma defraudada») (Sentencia del TS de 2 de julio de 2020, rec. núm. 1429/2018 –NFJ086714–, fundamento tercero).

taluña concluye que los servicios declarados por BERSENAT y prestados a ALTA PARTNERS, en realidad fueron realizados por don Teodosio y se los imputa a dicho obligado tributario. Sin embargo, cabe plantearse si nos encontramos ante un supuesto de simulación absoluta.

Para abordar la cuestión, hay que remitirse al argumentario regularizador que emplea la Administración tributaria y se reconoce en la Sentencia del TSJ de Cataluña 2791/2020, de 30 de junio (rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–), para sostener la existencia de una simulación relativa:

[...] 1. *No consta documentación alguna que justifique los ingresos de la actora, procedentes de ALTA PARTNERS, a no ser la propia factura emitida contra esta. Durante los años 2008 y 2009 la totalidad de facturas emitidas por prestaciones de servicios los son precisamente a ALTA PARTNERS, SL. No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran. Este es el indicio que esta sala considera más notorio.*

2. La propietaria de las participaciones de la actora desde 2005 es EBERCA XXI, SL, que no tiene estructura alguna y que no realiza actividad de tipo alguno, siendo administradores de EBERCA D. Teodosio y su cónyuge, siendo su domicilio el mismo que el de la familia Teodosio Felisa.

3. La actora no tiene local propio para ejercer la actividad, utilizando las oficinas de ALTA PARTNER, SL de la Avda. Diagonal, 399, ppal. 2.

4. A su vez el Sr. Teodosio ejerce como administrador solidario de ALTA PARTNERS, SL a través de EBERCA XXI, SL, prestando a su vez servicios como trabajador de ALTA PARTNERS, SL.

5. BERSENAT no tiene trabajadores propios, a excepción de D. Teodosio, ni medios materiales ni infraestructura para el ejercicio de la actividad de asesoramiento. Aun cuando se haya manifestado ante la AEAT la existencia durante los ejercicios 2008 y 2009 de un puesto de administrativo, no se ha aportado contrato de trabajo ni justificación alguna de la labor realizada, ni tampoco el pago de sus servicios.

6. Tampoco se observa que BERSENAT haya subcontratado servicios de asesoramiento a terceros, constando únicamente la subcontratación de la gestión del alquiler y de gestión administrativa de tres inmuebles propiedad de la actora.

7. *D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento, al ser consultor empresarial con máster en la escuela de negocios IESE, según el mismo manifiesta en la diligencia núm. 10 practicada por la Inspección en fecha 10 de octubre de 2014 (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento quinto) (la cursiva es nuestra).*

Pues bien, en este caso, el referido caudal probatorio si algo acredita es la existencia de un supuesto de simulación absoluta y no relativa. Es decir, que BERSENAT realmente no ha prestado servicio alguno a ALTA PARTNERS; puesto que la «única» prueba existente de dichos servicios son las facturas radicalmente falsas emitidas por BERSENAT a ALTA PARTNERS, sin soporte documental adicional alguno del que pueda inferirse que existido prestación de servicios entre ambas entidades (como reconoce el TSJ de Cataluña, «No se ha aportado justificante alguno de los trabajos realizados, emails, correo, documentos, informes, proyectos, o cualquier otro escrito que justifique la existencia de los trabajos efectivamente facturados, sin que, por otro lado, de la propia factura, genérica, pueda deducirse detalle alguno respecto a los trabajos que se cobran»).

Entonces, solo se ha acreditado que BERSENAT no ha prestado servicio alguno, pero no se ha probado que se haya prestado algún servicio por parte del profesional (don Teodosio) a ALTA PARTNERS (solo se ha manifestado que «D. Teodosio es la única persona en el ámbito de la empresa que tiene la titulación necesaria para prestar servicios de asesoramiento»). Y ello se corresponde con la simulación absoluta; y, consecuentemente, detrás de las (falsas) facturas de BERSENAT, se concluye con naturalidad que *no habría nada*.

En consecuencia, se recurre indebidamente a la simulación relativa precisamente para imputar unos servicios profesionales a la persona física (don Teodosio), cuya realidad no se encuentra acreditada por ninguna parte. Es más, se obvian dos circunstancias que conducen derechamente en este caso a la simulación absoluta. En primer lugar, que la única entidad prestataria de servicios profesionales frente a terceros es ALTA PARTNERS, habida cuenta de que es la sociedad que cuenta con medios materiales y humanos para la prestación de dichos servicios. Y, en segundo lugar, que don Teodosio ostenta la doble condición de «administrador solidario de ALTA PARTNERS SL y [es] uno de los profesionales que prestaba sus servicios en esta empresa percibiendo por ello remuneraciones del trabajo personal» (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento segundo).

Por tanto, si se quieren imputar tales servicios profesionales a don Teodosio se debería, primero, acreditar la existencia de los mismos. Y, segundo, que fueron prestados precisamente por dicho profesional (en detrimento de otros profesionales en nómina de ALTA PARTNERS). Sin embargo, tales extremos se orillan al recurrir (improcedentemente) el régimen de la simulación relativa, posibilitando la imputación incircunstanciada de honorarios profesionales a don Teodosio.

No hay duda de que la tesis aquí defendida (supuesto de simulación absoluta) traslada la regularización, no al IRPF del profesional (como hizo la Inspección en el caso analizado a través de la simulación relativa), sino a la base imponible del impuesto sobre sociedades de ALTA PARTNERS, minorando su onerosidad frente a la simulación relativa sustentada por la Administración tributaria. En cualquier caso, la determinación de encontrarnos ante un caso de simulación absoluta o relativa será una cuestión de prueba, que deberá ser valorada individualizadamente.

4. La sociedad profesional interpuesta comete, en su caso, ¿una infracción tributaria de dejar de ingresar o una infracción tributaria por emitir facturas falsas o falseadas?

La calificación infractora en este caso también resulta peculiar. Se sanciona a BER-SENAT por una infracción tributaria de dejar de ingresar, del artículo 191 de la LGT (*vid.*, Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo), cuando la prueba de cargo que queda cabalmente acreditada es la comisión de una conducta antijurídica diferente: la emisión de facturas falsas. Por tanto, la infracción cometida por la sociedad profesional interpuesta sería más bien la prevista en el artículo 201 de la LGT, consistente en «la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados» (art. 201.3 LGT).

Y, en su caso, la infracción tributaria por dejar de ingresar debería imputarse o bien al socio profesional (don Teodosio) en el caso de considerar que nos encontramos ante una situación de simulación relativa. O bien al sujeto pagador de los (inexistentes) servicios (en nuestro caso, ALTA PARTNERS), si se concluye que estamos ante un caso de simulación absoluta.

5. La simulación tributaria, ¿excluye del plano el error de prohibición?

Hemos visto como el TS, en la sentencia comentada, extiende *mutatis mutandis* la doctrina legal que sostiene en supuestos de simulación la inaplicabilidad de la interpretación razonable de la norma tributaria como causa excluyente de responsabilidad infractora, a los casos en los que se invoque el error de prohibición. Asimismo, hemos manifestado nuestra opinión crítica con tal interpretación; puesto que no consideramos inverosímil que en situaciones concretas el obligado tributario actúa convencido de que su proceder (aunque sea equivocadamente) es correcto. Y, más concretamente, no resulta descabellado pensar en hipótesis en que un profesional (ya sea un médico, un arquitecto, un ingeniero, etc.) facture a través de una sociedad, pensando que su comportamiento es lícito y que no está obrando incorrectamente; tal y como ocurre en la sentencia de instancia que finalmente casa la sentencia del TS aquí referenciada, cuando sostiene que:

[...] la Sala considera que no puede desprenderse de la simulación parcial indicada, una conducta dolosamente elusiva y si solo *la creación de una realidad puramente nominal*, ocurriendo que en los años que aquí se tratan la licitud de facturación mediante sociedades, es decir la prestación de servicios profesionales mediante sociedades, tenía un considerable respaldo que permite apreciar *un error consistente en no ser consciente de que con ello se defraudaba a la Hacienda Pública* (Sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 2020, rec. núm. 506/2019 –NFJ080264–, fundamento séptimo) (la cursiva es nuestra).

Somos de la opinión de que serán los casos particulares los que, en función de las singularidades que presenten, darán lugar a la apreciación (o no) del error de prohibición (qué duda cabe de que el mismo será de más difícil reconocimiento en ciertas situaciones par-

ticularmente tratándose de profesionales del derecho, del asesoramiento fiscal, etc.). Pero en modo alguno somos partidarios de soslayar de plano tal hipótesis. No en vano, como tiene reconocido el propio TS en

la STS 1710/2020, de 11 de diciembre (rca. 872/2019), evocando la STS 1802/2019, de 17 de diciembre, rca. 6108/2017, «*resulta difícil juzgar en abstracto toda la casuística que las sociedades profesionales puede producir y que es harto complicado establecer una doctrina general sobre cuándo la actividad de tales sociedades responde a los parámetros de lo que se conoce como economía de opción y cuándo –por el contrario– tales sociedades pueden llegar a ser instrumentos directamente encaminados a eludir el pago de los tributos que resultan legalmente exigibles*» (Sentencia del TS de 8 de octubre de 2021, rec. núm. 2659/2020 –NFJ083876–, fundamento tercero) (la cursiva es nuestra).

Al amparo de tales dificultades de diferenciación, la vía del error de prohibición debería quedar expedita. Y si bien es cierto que en determinados casos su operatividad puede resultar muy cuestionable (piénsese, por ejemplo, en sociedades profesionales dedicadas al asesoramiento jurídico¹¹...); en otros su eficacia exculpatoria no debería desdeñarse automáticamente.

Cuestión distinta es la valoración sobre la *invencibilidad del error*, teniendo en cuenta que solo el que reúna el carácter de *invencible* será plenamente exculpatorio, tal y como se establece en el artículo 14.3 del CP¹². Por el contrario, si el error fuera *vencible* dicho alcance y eficacia sería más limitado, ya que únicamente obligaría a una reducción de la sanción tributaria a imponer; que en la esfera sancionadora debería neutralizar el reconocimiento (como criterio calificadorio agravatorio de la conducta infractora) del uso de «medios fraudulentos» consistente en

¹¹ Sentencia del TS 1137/2021, de 16 de septiembre (rec. núm. 5052/2019 –NFJ088096–):

Una vez establecida y mantenida esa calificación de simulación, *nos parece difícil de compartir con la sentencia impugnada que, en el seno de un despacho de abogados de importante estructura profesional y de amplios medios materiales y personales, muy conocido en el sector jurídico y que cuenta entre los servicios que ofrece a sus clientes con una cualificada división de Derecho fiscal, se pudiera razonablemente dudar de que, como era una práctica común y aceptable en ese tiempo la de hacer uso de la interposición de sociedades profesionales para facturar al despacho –lo que, aun afirmado por la Sala juzgadora, tampoco es cierto, así expresado sin incluir en ese hábito o tolerancia importantes matizaciones y salvedades– se obraba en la creencia totalmente excusable de obrar lícitamente. De haber error, que solo podemos considerar concurrente al caso a los exclusivos efectos dialécticos, no podría ser reputado invencible en modo alguno, atendidas las circunstancias a que nos hemos referido (fundamento tercero)* (la cursiva es nuestra).

¹² Artículo 14.3 del CP: «El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados».

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 (art. 184.3 c) LGT) (la cursiva es nuestra).

En cualquier caso, sería conveniente una regulación más pormenorizada de las cláusulas excluyentes de la responsabilidad infractora; particularmente las relativas a las que enervan la culpabilidad; frente a la vigente redacción del artículo 179.2 d) de la LGT, que se comporta, en nuestro régimen sancionador tributario, como un auténtico *cajón de sastre*, en donde ni siquiera está clara la inclusión, el alcance y efectos (por ejemplo) del error de prohibición.

Referencias bibliográficas

- García Berro, F. (2021). Un enfoque nuevo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación. *Diario La Ley*, 9771, 1-7.
- García Díez, C. (2018). Aspectos fiscales y sancionadores de las sociedades profesionales interpuestas (Un modelo de estructuración societaria bajo sospecha de la Administración tributaria). En E. Monterroso Casado (Dir.), *Responsabilidad Profesional* (pp. 651-723). Tirant lo Blanch.
- García Novoa, C. (2020). Simulación, sanciones e interpretación razonable de la norma. Una aportación reciente del Tribunal Supremo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 37-54.
- Pedreira Menéndez, J. (2020). Simulación relativa. Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm. 343/2020. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 136-142.