



# La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación

A propósito del [ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019](#)

**Pedro Manuel Herrera Molina**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

**Ada Tandazo Rodríguez**

*Tutora del Centro Universitario Ramón Areces. UNED*

## Extracto

En este trabajo se analizan diversas cuestiones planteadas por el Auto del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2020 (rec. núm. 5596/2019). Nuestro estudio llega a las siguientes conclusiones: a) las personas residentes en España que se desplacen al extranjero para asistir a las reuniones de un consejo de Administración de una entidad no residente deberían poder disfrutar de la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; b) En el caso de que se declare una simulación en el procedimiento inspector y no se aprecie un mínimo grado de culpabilidad derivado de dicha conducta en el procedimiento sancionador, es conveniente preguntarse por las causas de tal incoherencia, que podría llevar a anular la declaración de simulación; c) Por último, consideramos que la Administración suele calificar incorrectamente como sociedades simuladas supuestos que, en realidad, constituyen ejemplos de fraude de ley (conflicto en la aplicación de las normas tributarias).

**Palabras clave:** exención por trabajos realizados en el extranjero; simulación; sanciones tributarias; sociedades simuladas.

Fecha de entrada: 25-04-2020 / Fecha de aceptación: 11-05-2020 / Fecha de revisión: 05-05-2020

**Cómo citar:** Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36.



# Tax exemption for work abroad regarding members of a board of directors and the possibility of not imposing penalties for sham transactions

Pedro Manuel Herrera Molina

Ada Tandazo Rodríguez

## Abstract

This work analyses several questions raised by the Supreme Court on its decision of February the 21st 2020. In our view, (a) Spanish residents who travel abroad to attend the meetings of a foreign board of directors should be tax-exempt according to article 7.p of the Income Tax Act. (b) When a sham business is assessed through the audit procedure and no degree of negligence or guilt is proven in the infringement procedure it is relevant to determine the reason for such an incoherence. The conclusion could be that the tax assessment should be overridden. (c) To finish with, we consider that the tax authorities tend to incorrectly qualify as sham companies corporations created to avoid tax law.

**Keywords:** tax exemption regarding work carried out abroad; sham businesses; tax penalties; sham corporations.

**Citation:** Herrera Molina, P. M. y Tandazo Rodríguez, A. (2020). La exención de los trabajos realizados en el extranjero por miembros de consejos de administración y la posibilidad de no imponer sanciones en supuestos de simulación (A propósito del ATS de 21 de febrero de 2020, rec. núm. 5596/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 5-36.



## Sumario

1. Planteamiento
  2. Procedencia de la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los consejeros
    - 2.1. Marco jurídico e interpretación administrativa
    - 2.2. Restricción de la exención a los rendimientos derivados de relaciones laborales o estatutarias
    - 2.3. Limitación de la exención a los supuestos de operaciones intragrupo en el caso de vinculación societaria
  3. ¿Deben sancionarse necesariamente los supuestos de simulación en materia tributaria?
    - 3.1. Antecedentes jurisprudenciales
    - 3.2. Reconstrucción conceptual
  4. La elusión de la carga tributaria mediante sociedades profesionales interpuestas como supuesto de simulación o de fraude a la ley tributaria («conflicto»)
    - 4.1. Una cuestión cerrada en falso
    - 4.2. Aproximación al problema desde la teoría de la causa
    - 4.3. Aproximación a partir de los elementos estructurales del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

**Nota:** Los autores agradecen las valiosas observaciones del profesor don Carlos Palao Taboada, quien no comparte necesariamente nuestras opiniones ni es responsable de nuestros posibles errores.



## 1. Planteamiento

Pueden plantearse dudas sobre la oportunidad de desarrollar un trabajo a partir de un auto de admisión de un recurso de casación, dado que este no ofrece respuesta a las cuestiones planteadas. Ahora bien, dichos autos ponen de manifiesto la existencia de problemas jurídicos de especial relevancia sobre los que resulta oportuno reflexionar. No se trata tanto de *anticipar* la respuesta del Tribunal Supremo (TS) como de ofrecer propuestas de solución basadas en razonamientos jurídicos sólidos. Este es el objetivo que intentamos conseguir. Además, siempre existirá una pequeña posibilidad de que un estudio de estas características pueda ofrecer alguna idea útil a los magistrados que hayan de dictar sentencia sobre el recurso de casación.

En el caso que analizamos, el recurrente había constituido una sociedad (ANGARE, SL), de la que formaban parte también su cónyuge e hijas. Dicha entidad facturaba por la prestación de servicios de asesoramiento a otra de la que el recurrente también era socio (EMESA, SL). La Agencia Tributaria consideró que se trataba de una sociedad simulada cuyo único fin consistía en reducir la carga fiscal, puesto que, en realidad, el contribuyente prestaba de modo directo los servicios a EMESA. La Administración tributaria impuso sanciones, considerando que la culpabilidad había concurrido necesariamente al tratarse de un supuesto de simulación (art. 16 Ley General Tributaria –LGT–).

Además, el citado contribuyente había realizado diversos desplazamientos a México para asistir a las reuniones del consejo de administración de otra sociedad, residente en dicho país (GERESA DE MÉXICO, SA), filial participada al 100 % por otra sociedad española (ÁREAS, SA), que retribuyó al consejero por estos servicios. El contribuyente había considerado en sus autoliquidaciones que los rendimientos percibidos por dicha actividad disfrutaban de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, prevista en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). En cambio, la Administración tributaria entendió que tal exención no era aplicable puesto que tales actividades de «dirección y control» se habían prestado en exclusivo beneficio de la sociedad matriz.

El interesado recurrió en vía económico-administrativa y, posteriormente, ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña. Este, en Sentencia de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 702/2016 –NFJ076672–), confirmó el carácter simulado de ANGARE, pero anuló las sanciones por entender que:

[...] la utilización de la estructura societaria de pantalla no puede reputarse con el ánimo defraudatorio dirigido a la ocultación de las rentas o con utilización de medios fraudulentos, sino que se amparaba en el uso de unos mecanismos instrumentales que pudieran haberse considerado respaldados por la normativa en determinados momentos a la vista de su encaje legal. Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales (FJ 9.º *in fine*).

A continuación, el interesado interpuso recurso de casación ante el TS, señalando como cuestiones de «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia»:

- a) Si puede considerarse simulada una sociedad profesional válidamente constituida.
- b) Si puede negarse la exención por trabajos en el extranjero a las labores propias del miembro de un consejo de administración.

Por su parte, el abogado del Estado interpuso recurso de casación alegando que los supuestos de simulación deben ser siempre sancionados, puesto que implican un engaño, sin que pueda concurrir la causa de exoneración de responsabilidad basada en la existencia de una interpretación razonable.

El Alto Tribunal admite los recursos en lo que se refiere a la exención de trabajos en el extranjero y a la posibilidad de aplicar sanciones. En cambio, rechaza la cuestión relativa al carácter simulado de una sociedad profesional, por considerar –de modo discutible– que esta materia ya había quedado resuelta por la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–).

## **2. Procedencia de la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los consejeros**

### **2.1. Marco jurídico e interpretación administrativa**

El TSJ de Cataluña argumenta, de modo muy somero, que la exención no resulta aplicable como consecuencia de la remisión del artículo 7 p) al artículo 18.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), aunque no se esfuerza en precisar el sentido de estos preceptos:

De la demanda no se introduce ningún elemento o dato añadido que permita tener por acreditados los trabajos efectivos más allá de la participación en los citados Consejos de Administración en GERESA MÉXICO, para los que sí se traslado y que realizó reuniones de trabajo. Tampoco resulta acreditado el especial beneficio a la entidad no residente a la vista de la vinculación con la entidad española ÁREAS SA, por lo que es evidente que ha de enmarcarse de entrada en el control del grupo propio de las labores de dirección que ejerce el hoy actor por su condición profesional. *No existe esa prueba contundente que permita deducir que ese valor se generó en la entidad no residente más allá de la dirección y control (FJ 8.º in fine, la cursiva es nuestra).*

Dado que los certificados fueron aportados por la matriz española (ÁREAS) parece claro que el contribuyente asistió al consejo de administración de la filial mexicana (GERESA MÉXICO) en representación de la sociedad española y no como consejero independiente. Por este motivo, resulta aplicable (por remisión) el citado artículo 18.5 de la LIS. Según este precepto, debe determinarse qué parte de la retribución del servicio corresponde a cada una de las entidades vinculadas «teniendo en cuenta además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias».

El auto del TS considera de interés casacional interpretar si las labores de dirección y supervisión propias de los miembros de consejos de administración pueden resultar o no exentas en aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF. Para analizar esta cuestión conviene exponer la doctrina administrativa (plasmada en contestaciones de la Dirección General de Tributos –DGT– a diversas consultas tributarias) sobre la inaplicación de la exención por trabajos en el extranjero a las retribuciones de los miembros de consejos de administración. Esta se funda en dos argumentos:

- a) Por una parte, la Administración considera que la exención solo es aplicable a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria. Es decir, la mayoría de los enumerados en el artículo 17.1 de la LIRPF (sueldos, salarios...), así como los previstos en la letra j) del apartado 2 del citado artículo 17 de la LIRPF (retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial).

Dado que las retribuciones de los miembros de consejos de administración derivan de una relación mercantil –y no laboral– no podrían disfrutar de la exención. Este argumento resultaría aplicable, por ejemplo, a los consejeros independientes residentes en España que se desplacen a otro país para asistir a las reuniones del consejo de administración de una entidad no residente. El término «consejeros independientes» designa a «aquellos [...] que no están vinculados con el equipo de gestión ni con los núcleos accionariales de control que más influyen sobre este». Dichos consejeros son nombrados en atención a su «experiencia, competencia y prestigio profesional» (Comisión Olivencia, 1998, apdo. II.2.1).

- b) Por otro lado, puede suceder que el consejero de una sociedad de un grupo multinacional no sea retribuido por su condición de consejero, sino por su relación laboral con otra sociedad del grupo (como parece suceder en el caso que analizamos). En este supuesto, los criterios administrativos niegan la aplicación de la exención por una razón distinta. Según el artículo 7 p).1.º de la LIRPF:

[...] cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (el actual art. 18.5 LIS).

Según los criterios administrativos, las tareas prestadas por los miembros de consejos de administración no se consideran «servicios intragrupo» en el sentido del artículo 18.5 de la LIS, por lo que no se admite la exención. Analicemos a continuación cada una de estas dos argumentaciones.

## 2.2. Restricción de la exención a los rendimientos derivados de relaciones laborales o estatutarias

En cuanto al primer argumento, no nos parece acertado, pues carece de apoyo en el texto del artículo 7 p) de la LIRPF. Este precepto no exige que el *trabajo* derive de una relación laboral o estatutaria. Es cierto que algunos de los rendimientos previstos en el artículo 17 de la LIRPF, por su propia naturaleza, no pueden disfrutar de la exención. Demos un repaso a los diversos rendimientos contemplados en los apartados primero y segundo del citado artículo –incluyendo las retribuciones de los consejeros– para ver si les resulta o no aplicable la exención.

Desde luego, no parece posible que disfruten de la exención «las prestaciones por desempleo» (art. 17.1 b) pues en este caso la prestación no deriva «del trabajo realizado efectivamente en el extranjero», sino de la acción protectora de los entes públicos. Este argumento es trasladable a «las pensiones y haberes pasivos» mencionados en el artículo 17.2 a).1.º (Consulta V1684/2005 –NFC021234–). En el caso de las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones, estas no derivan del trabajo efectivamente realizado en el extranjero, sino de las aportaciones realizadas a dichos planes (art. 17.2 a).3.º).

En cambio, en nuestra opinión, nada impediría aplicar la exención a «las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo» cuando mantengan su residencia fiscal en España. Sin embargo, la DGT niega esta posibilidad al afirmar que los eurodiputados no se encuentran en «una relación laboral o estatutaria

con el Parlamento Europeo» (Consulta V3354/2015 –NFC056746–). A favor de esta tesis se manifiesta Prendes Valle (2019), reiterando los argumentos de la DGT.

Un razonamiento análogo lleva a la DGT a denegar la exención, entre otros, a los «rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares» (art. 17.2 c), salvo que se trate de funcionarios desplazados al extranjero mediante una comisión de servicios (Consulta V1443/2009 –NFC033863–); a las retribuciones de los administradores (art. 17.2 e), Consulta V1567/2011 –NFC041810–); a las becas no exentas (art. 17.2 h), Consultas núms. V1486/2015 –NFC055098–, V2087/2013 –NFC048376–, V3600/2013 –NFC049929– y V0500/2009 –NFC032170–), y a las «retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro, salvo que medie una relación laboral» (art. 17.2 j), Consulta V1904/2011 –NFC041958–).

En la doctrina, acepta esta postura restrictiva Almagro Martín (2019, p. 159), detallando con precisión la postura de la DGT. Sin embargo, a nuestro entender, sus contestaciones a consultas incurren en una *petición de principio*. El órgano directivo afirma –sin fundamento en la ley– que la exención solo es aplicable a las relaciones laborales y estatutarias y concluye que los rendimientos derivados de otros trabajos efectivamente realizados en el extranjero no pueden estar exentos.

En cambio, otros autores –cuya opinión suscribimos– consideran que no debe establecerse una distinción ausente en la ley, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 7 p) (Chico de la Cámara y Ruiz Garijo, 2008, p. 104; García Carretero, 2015, p. 53).

En este mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–) considera que la DGT:

[...] no justifica la razón de esa limitación, cuando el precepto no exige de manera expresa que los trabajos que dan derecho a la exención se desarrollen en el ámbito de una relación de carácter laboral o estatutaria, ni ello puede deducirse exclusivamente de la expresión «trabajos». El propio artículo 17 define como rendimientos del trabajo, no solo los que se deriven de una relación laboral o estatutaria, sino también del «trabajo personal», como categoría diferenciada de las anteriores (FJ 7.º).

Un argumento utilizado para respaldar la postura restrictiva estaría en la «finalidad» de la exención (Almagro Martín, 2019, p. 147). Según la exposición de motivos de la Ley 6/2000, de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, dicho fin estaría en «facilitar la movilidad de los «trabajadores españoles» en el extranjero y de simplificar las obligaciones fiscales de los contribuyentes residentes y no residentes en territorio español».

A nuestro parecer resulta poco sólido apoyarse en esta mención para concluir que la exención se limita a las personas que «trabajan mediante una relación laboral o estatutaria».



Alguna autora señala que la finalidad de la exención es la «internacionalización del capital humano con residencia en España» (Selma Peñalba, 2018, p. 148). Pues bien, esta finalidad es perfectamente coherente con la aplicación de la exención a todos los supuestos en que se perciban rendimientos como consecuencia de un trabajo realizado efectivamente en el extranjero, aunque no se realice mediante una relación laboral o estatutaria. A esta conclusión llega también la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020 (rec. núm. 485/2017 –NFJ077476–): la aplicación de la exención a *todos* los rendimientos del trabajo es coherente «con la finalidad que le ha reconocido al incentivo de internacionalizar el capital humano (que no es solo el personal laboral o estatutario) con residencia en España que se desplaza a trabajar al extranjero» (FJ 7.º).

Otro razonamiento que se ha utilizado para limitar la exención a las relaciones laborales o estatutarias es la «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales, que algunas sentencias del TS deducen del artículo 14 de la LGT («no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales») (cfr. el voto particular de la magistrada doña Carmen Álvarez Theurer a la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020). Ahora bien, este argumento nos parece erróneo. Las normas que establecen beneficios fiscales no pueden aplicarse por analogía a casos no contemplados en su supuesto de hecho, pero esto no supone que su ámbito deba *restringirse* por vía interpretativa.

En efecto, la Sentencia del TS de 24 de mayo de 2019 (rec. núm. 3766/2017 –NFJ077538–), relativa precisamente al artículo 7 p) de la LIRPF, concluye que:

[...] la interpretación restrictiva o, más precisamente, estricta, que, en principio, debe hacerse de las normas que establecen beneficios o incentivos fiscales, no puede dar un resultado contrario a la lógica, a la letra de la ley o, en general, a los criterios hermenéuticos recogidos en los apartados 1 y 2 del artículo 12 LGT. *En particular, es claro que no cabe exigir para el disfrute de la exención que examinamos requisitos que no prevé el precepto que la establece* (la cursiva es nuestra).

Un último argumento favorable a la «restricción» está en afirmar que la Sentencia del TS de 24 de mayo de 2019 exigió la existencia de una relación laboral o estatutaria para aplicar la exención (cfr. el voto particular de la magistrada doña Carmen Álvarez Theurer a la citada Sentencia de la AN de 19 de febrero de 2020). Sin embargo, a nuestro juicio, lo único que señaló el TS en dicha sentencia, al analizar la aplicación de la exención a un trabajador del Banco de España, fue declarar indiferente que su relación sea laboral o estatutaria.

Desde luego, el legislador podría excluir del beneficio fiscal alguno de los «trabajos» previstos en el artículo 17.2 de la LIRPF (por ejemplo, el que prestan los eurodiputados en el Parlamento Europeo), pero, en tal caso, debía haberlo dicho expresamente.

## 2.3. Limitación de la exención a los supuestos de *operaciones intragrupo* en el caso de vinculación societaria

El artículo 7 p) de la LIRPF exige que los trabajos se realicen:

[...] para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Ya sabemos que la remisión debe entenderse realizada al actual artículo 18.5 de la LIS.

Este precepto establece que:

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que este se preste, *los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias* (la cursiva es nuestra).

El artículo 6.1.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) reformula ligeramente el mandato de la ley indicando que:

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha *prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria* (la cursiva es nuestra).

¿Cuál es la naturaleza de esta limitación? A nuestro juicio, se trata de precisar el mandato general de que los trabajos se hayan realizado *efectivamente* para una empresa extranjera. Si los trabajos han tenido lugar materialmente en el extranjero, pero –dentro del grupo– solo benefician a la sociedad residente en España, no sería aplicable la exención.

Desde un punto de vista técnico, la remisión presenta ciertas deficiencias. Como advierte, con acierto, Almagro Martín, el artículo 7 p) de la LIRPF se refiere al supuesto de una empresa española que –a través de su trabajador– presta un servicio a otra no residente. En cambio:

[...] en el supuesto regulado 18.5 de la LIS es la empresa española la que recibe un servicio de otra vinculada con ella, que podrá ser residente o no en España, lo que provocará un gasto fiscalmente deducible en la primera. Entendemos, por tanto, que la remisión que la LIRPF hace a la LIS lo es únicamente a fin de determinar cuándo los servicios prestados intragrupo generan una ventaja o utilidad en la empresa o entidad que los recibe, al margen de cualquier otra consideración sobre la deducibilidad de tales gastos (Almagro Martín, 2019, pp. 162-163).

Del precepto se deduce también que es posible el disfrute de la exención aunque el beneficio se «comparta» por la entidad extranjera y la española. Es decir, que no es necesario un beneficio exclusivo para la empresa extranjera. Esta postura ha sido asumida por el TS en su Sentencia 428/2019, de 28 de marzo (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–).

La *reformulación* que realiza el reglamento del mandato de la ley, al exigir la presencia de una «operación intragrupo» parece asumir toda la práctica administrativa sobre los criterios de deducibilidad de gastos en las operaciones vinculadas, lo que no parece correcto, dada la diversa finalidad de los artículos 7 p) de la LIRPF y 18.5 de la LIS. Como indica Almagro Martín, solo debemos utilizar el texto del artículo 18.5 para determinar si el trabajo «produce o puede producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria».

En nuestra opinión, «aunque en sentido estricto no se considere un servicio intragrupo a efectos del impuesto sobre sociedades», cabe interpretar que la actividad de los miembros del consejo de administración produce una utilidad, al menos potencial (*produzca o pueda producir*), a la entidad administrada. Recordemos que los administradores «deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad» (art. 225.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

Sobre este punto debemos distinguir dos planos para la aplicación de la exención: el *cumplimiento material* de los requisitos previstos en la ley y la *prueba* de que tales requisitos se han observado.

Es cierto que «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo» (art. 105.1 LGT). Ahora bien, la prueba puede llevarse a cabo mediante simples presunciones basadas en «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» (art. 108.2 LGT) y cabe presumir que la actividad de los miembros del consejo de administración resulta útil para la empresa, salvo

que se demuestre lo contrario. A nuestro juicio, lo que no exige el artículo 7 p) en relación con el artículo 18.5 de la LIS es esa «prueba contundente» a que se refiere el TSJ en la sentencia objeto del recurso de casación.

Es más, parafraseando el artículo 18.5 de la LIS, parece contrario a «criterios de racionalidad» el entender que la labor desarrollada por los consejeros y administradores de una sociedad (labores de dirección y control) son completamente inútiles para dicha entidad y solo benefician, en su caso, a la sociedad matriz. La Administración y el TSJ de Cataluña consideran que las labores de *dirección o supervisión* propias de los consejeros no aportan beneficio alguno a la empresa extranjera, pero no ofrecen argumento alguno para respaldar tal conclusión. Además, la Administración venía considerando que las tareas de *supervisión o coordinación* no constituían un trabajo efectivo en el extranjero. Sin embargo, la sentencia del TS de 28 de marzo de 2019 (rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–) rechazó esta postura, por entender que ningún elemento de ley excluía estas labores (Herrera Molina, 2019a, p. 149). El mismo argumento podría aplicarse analógicamente a las tareas *dirección y supervisión* propias de los miembros de consejos de administración.

### 3. ¿Deben sancionarse necesariamente los supuestos de simulación en materia tributaria?

#### 3.1. Antecedentes jurisprudenciales

A primera vista, esta pregunta puede causar cierto desconcierto. Puesto que la simulación constituye un engaño (sobre los hechos realizados) y el engaño parece implicar una actitud similar al dolo por parte del contribuyente, *podría parecer* obvio que obtener una ventaja fiscal impropcedente a través de una simulación constituye una conducta infractora que debe ser sancionada.

El auto comentado hace referencia a la existencia de decisiones judiciales contradictorias sobre esta cuestión:

[...] la línea jurisprudencial mayoritaria considera sancionable toda conducta calificada como constitutiva de simulación (así, las sentencias de 29 de marzo de 2010, rec. 3400/2004, 7 de julio de 2011, rec. 260/2008, 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012, y 22 de junio de 2016, rec. 3176/2014). Sin embargo, no es esta una postura unánime al existir sentencias no solo de la Audiencia Nacional que aducen una interpretación razonable de la norma sino también de esta propia Sala que anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad (así sentencias de 14 de abril de 2016, rec. 3153/2014, 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014, y 16 de diciembre de 2014, rec. 3611/2013), debiendo añadirse la falta de una delimitación clara y precisa en sede jurisprudencial entre el conflicto

de aplicación de la norma y la simulación, que dio lugar a un voto particular en la sentencia de 12 de noviembre de 2014, rec. 1881/2012 (FJ 3.º 4).

No observamos una auténtica contradicción entre la *línea mayoritaria* y la supuestamente discrepante.

En cuanto a la jurisprudencia citada como mayoritaria, la Sentencia del TS de 29 de marzo de 2010 (rec. núm. 3400/2004 –NFJ039127–) afirma que:

[...] como la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria *normalmente* va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido (FJ 5.º, la cursiva es nuestra).

En el caso concreto entiende probada tanto la simulación en la correspondiente resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central como la culpabilidad en el expediente sancionador. La Sentencia del TS de 7 de julio de 2011 (rec. núm. 260/2008 –NFJ044251–) considera suficientemente probada la existencia de simulación en el procedimiento inspector y la concurrencia de culpabilidad en el procedimiento sancionador. La Sentencia del TS de 12 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1881/2012 –NFJ056750–) también afirma que se probó la simulación en el procedimiento inspector y la culpabilidad en el procedimiento sancionador (aunque los argumentos ofrecidos sobre este segundo punto parecen algo endebles). Un razonamiento semejante se utiliza por la Sentencia del TS de 22 de junio de 2016 (rec. núm. 3176/2014 –NFJ077534–).

En cuanto a la supuesta *línea discrepante*, la Sentencia del TS de 14 de abril de 2016 (rec. núm. 3153/2014 –NFJ062796–) no se pronuncia sobre la procedencia de no sancionar en todo caso la simulación. Se limita a desestimar el recurso de casación frente a la Sentencia de la AN de 28 de mayo de 2014 (que sí afirmaba dicha posibilidad) por no haber justificado el recurrente la necesaria identidad entre la sentencia recurrida y las sentencias de contraste en los términos exigidos en el antiguo recurso de casación para la unificación de doctrina.

En lo que respecta a la Sentencia del TS de 4 de noviembre de 2015 (rec. núm. 100/2014 –NFJ077537–), se limita a anular el acuerdo sancionador por falta de motivación, pues la Inspección solo argumentaba que la norma era clara, que el contribuyente no se había amparado en una interpretación razonable, que había ignorado el criterio de la DGT y que, además, disponía de medios económicos que debían haberle permitido obtener un correcto asesoramiento jurídico.

Por lo que se refiere al voto particular de los magistrados don José Antonio Montero Fernández y don Joaquín Huelin Martínez de Velasco a la Sentencia del TS de 12 de noviembre

de 2014 (rec. núm. 1881/2012 –NFJ056750–), entiende que un supuesto considerado por la sala como una *simulación* no debía haberse sancionado, porque existían elementos que hubieran permitido calificarlo como «conflicto en la aplicación de las normas tributarias».

El auto que comentamos también menciona en su FJ 3.º 5 otros dos autos de admisión en los que se había planteado una cuestión similar (Autos del TS de 20 de noviembre de 2017, rec. núm. 3130/2017 –NFJ071685–, y de 10 de octubre de 2018, rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–). El segundo asunto ha sido resuelto por la Sentencia del TS de 13 de febrero de 2020 (rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–). Sin embargo, esta no se pronuncia sobre la cuestión de interés casacional, pues advierte que la resolución sancionadora no afirmaba la existencia de dolo, sino de mera negligencia y ni siquiera motivaba correctamente la presencia de esta última (cfr. García Novoa, 2020).

Por tanto, entendemos que estas sentencias *no se contradicen* con las que no anulan la sanción por entender suficientemente motivada la culpabilidad en el procedimiento sancionador. Simplemente afirman que es en dicho procedimiento sancionador donde debe probarse la concurrencia de culpabilidad.

Por último, entre las sentencias citadas por el auto que «anulan las sanciones impuestas por insuficiente motivación de la culpabilidad», destaca la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–), de la que es ponente don Ángel Aguillo Avilés.

En primer lugar, la sentencia señala que *no* constituye suficiente motivación de culpabilidad la referencia en la resolución sancionadora a que el interesado (FJ 8.º):

- Ha «dejado de ingresar en el plazo reglamentario parte de la deuda tributaria».
- «Disponía de los asesoramientos necesarios para haber realizado correctamente la declaración del impuesto».
- La norma «era clara» y no cabe «invocar una interpretación razonable».
- No ha seguido la interpretación de la DGT.

Sin embargo, la propia sentencia advierte que:

[...] en la medida en que [...] la resolución sancionadora, en la misma línea que la liquidación tributaria, hace hincapié en la existencia de simulación, y esta presupone la existencia de ocultación y, por tanto, dolo, en principio, podría aceptarse sin mayor esfuerzo argumental que la decisión administrativa punitiva que enjuiciamos motiva suficientemente la existencia de culpabilidad (FJ 9.º).

Ahora bien, puesto que la simulación –según la propia sentencia– implica dolo, y en el caso analizado la cuota defraudada superaba los 120.000 euros, no debía haberse impues-

to una sanción, sino que –según el Alto Tribunal– debía haberse pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal.

Sin embargo, en el informe del inspector jefe regional se afirmaba que:

La conducta descrita no debe ser calificada de dolosa, toda vez que no existe el engaño a la Hacienda Pública ya que descansa sobre una interpretación jurídica del concepto de bienes susceptibles de acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Pues bien, como señala con toda claridad la sentencia, esta afirmación demuestra que la conducta no podía ser calificada de simulación, sino, en su caso, de «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»:

[...] la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa-sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 de la LGT), y, de otro, soslayando el mandato legal del art. 180.1 de la LGT y, por ende, el constitucional del art. 25.1 de la CE, mediante el simple expediente de negar lo que es connatural a la simulación (el «engaño» u «ocultación»).

En definitiva, la Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 anula la sanción por no motivar el procedimiento sancionador la concurrencia de culpabilidad. Al mismo tiempo afirma que esta motivación hubiera sido suficiente de haberse argumentado con coherencia en dicho procedimiento la concurrencia de simulación, puesto que dicha figura implica un engaño.

A la vista de estas sentencias podemos llegar a la siguiente conclusión: cuando el artículo 16.3 de la LGT afirma que «en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, *en su caso*, la sanción pertinente» (la cursiva es nuestra), dicho precepto se está refiriendo simplemente a que la sanción procederá en el «caso de que se desarrolle un procedimiento sancionador» con todas las garantías del cual resulte la existencia de culpabilidad.

En cambio, si ha concurrido un engaño (circunstancia inherente a la simulación), resultará imposible invocar la causa de exoneración de sanciones prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT: «cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias» porque «el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma».

Por este motivo, resultan criticables diversas sentencias que –con mayor o menor precisión– sí consideran compatible la simulación con la aplicación de una interpretación razonable de la norma:

- El TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 17 de mayo de 2019 (rec. núm. 702/2016 –NFJ076672–), recurrida en casación que aquí analizamos, afirma que:

[...] la utilización de la estructura societaria de pantalla [que la propia sentencia califica de simulación] no puede reputarse con el ánimo defraudatorio dirigido a la ocultación de las rentas o con utilización de medios fraudulentos, sino que se amparaba en el uso de unos mecanismos instrumentales que pudieran haberse considerado respaldados por la normativa en determinados momentos a la vista de su encaje legal. Por ello, las sanciones deben anularse atendiendo a la duda razonable de la estrategia utilizada por el actor en cuanto a la utilización de sociedades que no responden a efectiva ordenación de medios materiales y personales (FJ 9.º).

- La Sentencia 5275/2012 de la AN, de 5 de diciembre (rec. núm. 123/2011 –NFJ049701–), pese a entender probada la existencia de «simulación», anula la sanción por considerar que «el mantenimiento de aquella situación por parte del obligado tenía apoyo en la propia actuación de la Administración». La sociedad *simulada* se había constituido años atrás, cuando estaba vigente el régimen de transparencia fiscal, de modo que «el defecto de una motivación suficiente de la concurrencia de la culpa, como en el caso enjuiciado, permitiría excluir esta» (FJ 10.º). Es cierto que esta sentencia pone el acento en la *falta de motivación*, pero admite que la «simulación» era consecuencia de la propia actuación de la Administración (una simulación sobrevenida y carente de culpa) lo que nos parece incoherente.
- La Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) afirma como *obiter dictum* que:

[...] la simulación no implica siempre ni necesariamente sanción tributaria (y lo explica la STS referenciada [STS de 15 de marzo de 2015, FJ 4.º]) y ello porque los hechos considerados probados en cada caso arrojarán unos niveles de culpabilidad o negligencia culpable que pueden existir o no existir o existir en nivel no considerable. Son las diversas situaciones y consecuencias que menciona (y extraña) a la Sala pero en el campo del Derecho Tributario con legislación cambiante, impuestos diferentes y circunstancias distintas estas situaciones diferenciadas son posibles. El artículo 16 LGT lo patentiza al referirse que la sanción tributaria en simulación solo será posible «en su caso», es decir: no siempre, puede haber una «simulación» no culpable aunque haya un componente de ocultación (hacia el final del antecedente de hecho 3.º).

Aunque esta sentencia también se refiere a la necesaria motivación, nos parece incoherente que considere posible la existencia de una «simulación no culpable» y de una «ocultación sin culpabilidad».



A nuestro entender estas afirmaciones muestran que algunas sentencias confunden la figura de la «simulación» (art. 16 LGT), que implica siempre un engaño, con el «fraude de ley» (el «conflicto» del art. 15 LGT) (cfr., en este sentido García Berro, 2018, p. 375).

En efecto, al encontrarse ante supuestos de fraude de ley, la Administración tiende a calificarlos de «simulación», porque así elude el procedimiento especial previsto en el artículo 159 de la LGT y puede imponer sanciones sin necesidad de acudir al restrictivo artículo 206 bis de la LGT.

Algunos tribunales aceptan este planteamiento de modo acrítico, pero, al mismo tiempo, son conscientes de que las situaciones calificadas erróneamente de «simulación» no suponen necesariamente un engaño, por lo que no deben ser sancionadas.

### 3.2. Reconstrucción conceptual

A la vista de los problemas planteados por la jurisprudencia son posibles tres formulaciones dogmáticas para explicar las relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador en supuestos de simulación. En realidad, la tercera formulación es un mero complemento de la segunda.

- a) Tesis del automatismo. Con arreglo a esta postura, cuando se declare la simulación en el procedimiento inspector, esta debe sancionarse siempre en el procedimiento sancionador. En su formulación extrema, el procedimiento sancionador podría limitarse a motivar la culpabilidad mediante una mera remisión a los razonamientos de la resolución inspectora en la que se determina la existencia de simulación.

Las ventajas de esta teoría están en su simplicidad y en la afirmación de una perfecta coherencia entre el resultado de ambos procedimientos. Sin embargo, no resulta aceptable. Tanto la jurisprudencia constitucional como la doctrina del TS advierten claramente que la culpabilidad debe motivarse de modo suficiente en el procedimiento sancionador (o, en su caso, en el proceso penal). La tesis del automatismo pone en peligro los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia.

- b) Tesis de la independencia. Según esta construcción, no es necesaria la coherencia entre el resultado de ambos procedimientos –de inspección y sancionador– puesto que operan en dos *planos distintos e independientes*: el primero se dirige a determinar el importe de la deuda tributaria, y el segundo a apreciar si deben imponerse o no sanciones atendiendo a la existencia de culpabilidad. Esta teoría no niega por completo que pueda existir una cierta *conexión material* entre ambos procedimientos, en el sentido de que ambos examinan los mismos hechos –la

conducta del contribuyente— pero considera que tal *conexión es irrelevante en el sentido de que en el procedimiento sancionador debe probarse ab initio la culpabilidad. Para ello podrán utilizarse los mismos indicios que llevaron a afirmar la simulación, pero desde una perspectiva distinta* (Palao Taboada [2020a]).

Esta postura presenta dos ventajas: por una parte, destaca la necesidad de probar la culpabilidad en el procedimiento sancionador, reforzando así la relevancia de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia propios de dicho procedimiento. Por otro, es una construcción de gran elegancia, pues simplifica el análisis de la cuestión centrándose en determinar si se ha probado suficientemente la culpabilidad en el seno del procedimiento sancionador (o, en su caso, en el proceso penal).

Suscribimos plenamente esta tesis y pensamos que puede completarse realizando un análisis de las discrepancias entre el procedimiento de liquidación y el sancionador y sus eventuales consecuencias jurídicas.

- c) Tesis de la interrelación. Esta es la postura que sostenemos en este artículo. Se trata de asumir plénamente la tesis de la independencia formulada por Carlos Palao y completarla con un análisis adicional: Para aplicar la sanción la culpabilidad debe probarse siempre e íntegramente en el procedimiento sancionador con independencia del resultado alcanzado en el procedimiento inspector (tesis de la independencia). En el caso de que exista una discrepancia entre ambos procedimientos (el procedimiento inspector concluye que ha existido simulación, que implica un engaño, y el procedimiento administrativo sancionador llega a la conclusión de que no puede probarse ni siquiera una negligencia en grado mínimo), deben estudiarse las razones de dicha incoherencia, pues pueden producir ciertas consecuencias jurídicas.

A continuación desarrollamos estas ideas. El punto de partida es la interrelación entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador en los casos de simulación. Esta relación es doble: material y procedimental.

La *conexión material* deriva de los hechos sobre los que operan ambos procedimientos. Según la jurisprudencia constante del TS, la simulación supone un engaño (la ocultación de la causa típica del negocio). De tal manera que «su aplicación en el mero procedimiento de liquidación, exige la prueba de dicho engaño» (es decir, de que el contribuyente ha obrado con un grado de culpabilidad semejante al dolo).

En palabras de García Novoa:

[...] en la medida en que la simulación presupone la existencia de un comportamiento artificioso, eminentemente doloso, en la apreciación de su concurrencia [que debe apreciarse en el procedimiento de inspección con arreglo al art. 16.2

LGT] la Administración debe ser especialmente concienzuda. Y ello debe hacerlo desde los parámetros del Derecho Civil, lo que requiere localizar el acto o negocio disimulado frente a la apariencia simulada. Si no se lleva a cabo este ejercicio no se determina correctamente la existencia de simulación (García Novoa, 2020, apdo. VI, el inciso entre corchetes es nuestro).

Esto supone una anomalía –o al menos una *peculiaridad*– en el procedimiento inspector, pues este se encamina a la mera liquidación de la deuda tributaria, de modo que –en principio– no necesitaría preguntarse por la concurrencia o no culpa en la conducta del contribuyente.

Sin embargo, el artículo 16 de la LGT ha dotado de un instrumento muy potente al procedimiento inspector: la posibilidad de prescindir de los negocios *aparentemente* realizados por el contribuyente cuando entienda que estos *ocultan* otra realidad. Aunque la LGT no haya definido la *simulación*, el concepto doctrinal y jurisprudencial que de ella se ha elaborado implica la existencia de un *engaño* (un grado relativamente intenso de culpabilidad). En palabras de De Castro, «la nota distintiva de la “simulación” es el encubrimiento convenido de una realidad jurídica mediante una falsa apariencia jurídica que acarrea la declaración de la inexistencia de lo aparentado (art. 1.261 y 1.276 CC)» (De Castro y Bravo, 1949, p. 543).

La paradoja radica en que el procedimiento inspector no parece sometido –al menos expresamente– al principio de presunción de inocencia, de modo que la Administración utiliza *patrones* sumamente laxos para concluir la existencia de *simulación*. De todos modos, la Sentencia del TS de 29 de marzo de 2010, FJ 5.º (rec. núm. 3400/2004 –NFJ039127–) parece afirmar que la presunción de inocencia también es aplicable en la prueba de simulación en el procedimiento inspector.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establecía que la actuación de los contribuyentes se presumía realizada de buena fe (art. 33.1) sin limitar este mandato a los procedimientos sancionadores. Esta *garantía* no se reitera en la enumeración de «derechos y garantías de los contribuyentes» reflejada en el actual artículo 34.1 de la LGT. No obstante, según el artículo 105.1 del citado texto legal «en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo». Por consiguiente, dado que la simulación implica un engaño, para aplicarla la Administración deberá *probar* la existencia de dicho requisito, sin que puede presumirla ni deducirla de meras consideraciones genéricas sobre la reducción de la carga tributaria que implica determinada conducta.

Pues bien, a nuestro entender, presenta cierta incoherencia que se entienda probado un engaño en el procedimiento inspector y, sin embargo, no se aprecie culpabilidad alguna en el procedimiento sancionador. En efecto, aunque tengan finalidades distintas, ambos procedimientos han de valorar los mismos hechos para determinar si ha existido o no un engaño (en el procedimiento inspector) y un mínimo grado de culpabilidad en el procedimiento sancionador.

Desde luego, en la práctica puede tener lugar la mencionada incoherencia pero, en tal caso, conviene preguntarse por qué se ha producido y si tal inconsistencia ha de tener algún efecto jurídico.

Además, debemos tener presente que –desde un punto de vista práctico– la *separación* entre el procedimiento inspector y el sancionador es más teórica que real. Por regla general, el *instructor* del procedimiento sancionador va a coincidir con la persona del *inspector actuario* y lo mismo va a suceder con el titular del órgano competente para dictar la liquidación y la resolución sancionadora (arts. 23.1 y 25.1 y 8 del Reglamento General Sancionador Tributario). A nuestro entender, esta circunstancia reduce notablemente las garantías que se atribuyen al procedimiento separado.

Pese a todo, podría suceder que en el procedimiento de inspección se argumentase de modo adecuado la existencia de un engaño, declarándose la simulación y, sin embargo, el procedimiento sancionador se limitara a fundar la culpabilidad en lugares comunes, como la claridad de la norma o la existencia de doctrina administrativa contraria a la postura del contribuyente. En este caso estaríamos ante una deficiencia del procedimiento sancionador, pero la sanción debería anularse en caso de recurso, puesto que la falta de motivación en el procedimiento sancionador no puede sustituirse por razonamientos de los órganos económico-administrativos ni de los tribunales contenciosos.

Por tanto, la única consecuencia práctica de la incoherencia en este supuesto estaría en la conveniencia de dar instrucciones a los órganos de inspección para que mejorasen la motivación en los procedimientos sancionadores.

También es posible –aunque improbable– que el procedimiento sancionador se funde en nuevas pruebas, que no se tuvieron en cuenta en el procedimiento inspector (o en una valoración distinta de las ya obtenidas), y se llegue a la conclusión de que una mínima culpabilidad no resulta suficientemente acreditada aunque se hubiese declarado la simulación en el procedimiento de liquidación.

En este caso –a nuestro entender– la falta de culpabilidad apreciada en el procedimiento sancionador mostraría que no ha concurrido el presupuesto de la simulación (el engaño), de modo que debería anularse la liquidación, siempre que se hubiera recurrido en plazo. Si el acto de liquidación es firme, estaríamos ante uno de los supuestos que permitiría acudir a la revocación («circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto», art. 219.1 LGT). De todos modos, debemos recordar que la revocación solo puede iniciarse de oficio y que la Administración tributaria es sumamente reacia a utilizarla.

Más probable será el caso en el que, tras declararse la simulación en el procedimiento inspector, se argumente en términos similares la prueba de culpabilidad en el procedimiento sancionador. Si la resolución sancionadora se impugnase y fuese anulada –por falta de

una adecuada motivación de la culpabilidad– pensamos que debería anularse también la liquidación. Lógicamente esto presupone que dicha liquidación también se haya impugnado y *recomienda* que se haya solicitado la acumulación de ambas reclamaciones o recursos (art. 230.1 d) LGT y art. 34.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

En nuestra opinión, sería claramente contradictorio que la misma sentencia confirmara la existencia de simulación, pero anulase la sanción por entender que el contribuyente se ha amparado en una «interpretación razonable de la norma» (art. 179.2 d) LGT). Si ha concurrido una interpretación razonable –aunque errónea– de la norma, el tribunal no solo debería anular la sanción, sino también la liquidación basada en un supuesto de simulación.

A juicio de García Novoa:

[...] 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. Y que, la inspección, por el contrario, considere, más allá de la razonabilidad o no de la interpretación del obligado tributario, que la sociedad constituida o el negocio formalizado son absolutamente simulados. Y es esa diferente dimensión en la que se mueven la interpretación y la simulación la que determinaría que, en un supuesto como este, no se podría enervar la calificación de un negocio como simulado invocando la interpretación razonable de la norma. Y es que ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal (García Novoa, 2020, apdo. VI).

Ahora bien, si «ninguna interpretación razonable legitima para diseñar un acto, hecho o negocio absolutamente artificioso con el fin último de reducir o eliminar la carga fiscal» resultaría coherente que en el procedimiento sancionador no se aceptasen las alegaciones del contribuyente en el sentido de que ha actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma. Desde luego, no bastaría con negar la concurrencia de una interpretación razonable para imponer la sanción. Sería preciso motivar adecuadamente en el procedimiento sancionador la existencia de culpabilidad, aunque para ello se utilicen –desde una perspectiva distinta– unos argumentos semejantes a los que se han empleado en el procedimiento inspector para demostrar la simulación.

*Pasando ahora a analizar la perspectiva procedimental*, veremos que el procedimiento de liquidación puede presentar las siguientes relaciones con el procedimiento sancionador o con el proceso penal:

Si el contribuyente ha renunciado al procedimiento sancionador separado (art. 21.2 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario) sería especialmente incoherente que se llegara –al mismo tiempo aunque a través de actos distintos– a la conclusión de que ha existido engaño a efectos de la liquidación y no está presente ni siquiera una mínima negligencia en el ámbito sancionador. En efecto, según el artículo 7.1 *in fine* del citado reglamento, en la *tramitación conjunta*:

[...] las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a estos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.

En el caso de que los procedimientos se tramiten de forma separada –como sucede por regla general– si en el procedimiento de liquidación se declara la existencia de simulación, nos parecería incoherente «que no se iniciara» en plazo el correspondiente procedimiento sancionador.

¿Qué sucede si en el acta de inspección se declara la simulación y el contribuyente la firma de conformidad? ¿Podría fundarse en esta manifestación del contribuyente la prueba de la culpabilidad en el procedimiento sancionador?

El artículo 156.5 de la LGT establece que «a los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley» y según este último precepto «los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y solo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho» (art. 144.2 LGT). En nuestra opinión, la validez probatoria de las actas debe entenderse limitada a *hechos externos* y no a la posible intención del contribuyente. Así, aunque en la resolución sancionadora se haga referencia a los hechos externos reflejados en las actas a los que el contribuyente ha dado su conformidad, la culpabilidad deberá motivarse de modo fundado en la propia resolución sancionadora.

Cuando se utilice el *procedimiento sancionador abreviado* (situación especialmente frecuente en el ámbito de la Inspección) parece lógico que en la propuesta de sanción se reflejen argumentos análogos –aunque desde una perspectiva distinta– a los que se utilizaron en el procedimiento inspector para probar la existencia de un engaño como elemento constitutivo de la simulación. Recordemos que el procedimiento abreviado está previsto para los casos en que «al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción» (art. 210.5 LGT).

Veamos ahora las relaciones entre la declaración de simulación en el procedimiento inspector, de una parte, y el proceso penal de otra.

Si en el procedimiento de liquidación se ha apreciado la existencia de simulación y se considera que, como consecuencia de ella, se ha dejado de ingresar una cantidad superior a los 120.000 euros, debería dictarse la correspondiente liquidación derivada del delito y pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción penal (art. 250 LGT). En este sentido, se han pronunciado –si bien *obiter dicta*– las Sentencia del TS de 16 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3611/2013 –NFJ057176–) y de 13 de febrero de 2020 (rec. núm. 3285/2018 –NFJ076536–).

En el pasado, la Administración tenía la tentación de declarar simulado un negocio afirmando, al mismo tiempo, que no concurría el grado de culpabilidad necesario para pasar el tanto de culpa a los tribunales, aunque la cantidad dejada de ingresar superase los 120.000 euros. De este modo, no era necesario suspender el procedimiento inspector y, además, podía iniciarse el procedimiento sancionador. Esta «tentación» ha desaparecido puesto que, en la actualidad, la Administración dictará y recaudará la correspondiente «liquidación vinculada al delito» sin tener que esperar la resolución firme del tribunal penal (art. 253.1 LGT).

Es cierto que el concepto de «engaño» propio de la simulación puede no alcanzar las exigencias del «dolo» características del delito fiscal, pero esto deberá determinarse en cada caso por los tribunales penales, sin que exista actualmente una jurisprudencia que permita distinguir con carácter general ambas categorías. Por este motivo, si la Inspección ha apreciado un *engaño* y la cuota defraudada supera los 120.000 euros, debería abstenerse de iniciar un procedimiento sancionador, y pasar, en cambio, el tanto de culpa a los tribunales penales.

Si la Administración, como consecuencia de haber apreciado simulación por una cuantía superior a 120.000 euros, ha pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal y, «en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito» por entenderse que no concurre dolo «procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los *hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados*, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo» (art. 257.2 c) LGT, la cursiva es nuestra).

En este caso debería analizarse el modo en que la sentencia condenatoria describe los hechos probados. Si el tribunal afirmara que no ha existido engaño alguno, sería precisa –a nuestro entender– una nueva liquidación que no estuviera basada en la concurrencia de simulación.

Por tanto, nos parece que por regla general debería existir una cierta coherencia entre la apreciación de simulación –que implica engaño– en el procedimiento de liquidación y la motivación de culpabilidad, en el correspondiente procedimiento sancionador. Cuando

dicha coherencia no concurra estaremos ante un *indicio* de que se ha producido alguna deficiencia y será conveniente realizar un análisis adicional para determinar si tal situación tiene o no relevancia jurídica. Si un tribunal ante el que se ha impugnado tanto la liquidación (que ha apreciado un supuesto de simulación) como la sanción, considera que no concurre culpabilidad, por haberse amparado el contribuyente en una interpretación razonable de la norma, por regla general, dicho tribunal debería anular también la liquidación.

## **4. La elusión de la carga tributaria mediante sociedades profesionales interpuestas como supuesto de simulación o de fraude a la ley tributaria («conflicto»)**

### 4.1. Una cuestión cerrada en falso

El TS se niega a pronunciarse sobre la posibilidad de calificar como simulada una sociedad expresamente constituida para facturar servicios de carácter profesional, por haber resuelto ya esta cuestión en su Sentencia de 17 de diciembre de 2019 (rec. 6108/2017 –NFJ075741–, cfr. la crítica de Pedreira Menéndez, 2019, pp. 171 y ss.). La misma cuestión de interés casacional ha sido también planteada por los Autos del TS de 16 de enero de 2019 (rec. núm. 5977/2018 –NFJ077533–) y de 16 de mayo de 2019 (rec. núm. 872/2019 –NFJ077535–) sin que aún haya recaído sentencia sobre los correspondientes recursos en el momento de escribirse estas líneas.

La sentencia considera:

[...] indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos *en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura*, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso (FJ 3.º, subrayado nuestro).

El tribunal añade que:

En el [caso] que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Ramón y Cajal Abogados, SL quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa [...] es ajustada a derecho, y procede en con-



secuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma (FJ 3.º).

Por este motivo, la sentencia afirma expresamente que:

*[...] no procede en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas que formula la Sección Primera, pues no se discute, en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la [actividad] se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas (FJ 3.º, la cursiva es nuestra).*

Por tanto, no parece adecuada la siguiente afirmación del auto comentado:

En lo concerniente a la segunda cuestión que plantea el recurrente, esto es, si puede calificarse de simulada, por la inexistencia de especiales medios materiales, el ejercicio de una actividad de asesoramiento intelectual a través de una sociedad profesional [...] la Sección de Enjuiciamiento ha dictado sobre este particular sentencia de 17 de diciembre de 2019 en sentido contrario a la tesis que sostiene la hoy recurrente, decayendo por tanto y de manera sobrevenida el interés casacional objetivo de su pretensión (FJ 2.º 5).

Si la citada sentencia afirma expresamente que «no procede pronunciarse sobre las cuestiones de interés casacional», es que dichas cuestiones no han quedado resueltas aunque la sentencia realice algunas afirmaciones, algo confusas, sobre la materia. Por tanto, en nuestra opinión, la cuestión casacional debía haberse admitido. Al no haberse hecho así, el problema se cierra en falso.

Recordemos las cuestiones de interés casacional sobre las que debía pronunciarse la sentencia:

Primera. Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

Segunda. Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

Para responder a esta segunda pregunta (¿cómo tributa una sociedad profesional interpuesta si no tiene carácter simulado?) hubiera sido aconsejable analizar si la sociedad profesional interpuesta podía considerarse un supuesto de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (art. 15 LGT), o bien si procedía aplicar las normas sobre operaciones vinculadas (art. 18.6 LIS). Una tercera posibilidad –más discutible– estaría en aplicar directamente la cláusula de calificación (art. 13 LGT).

Ante todo, para responder a la primera pregunta (¿puede tener carácter simulado una sociedad profesional?), el TS debía haber delimitado el concepto jurídico de «simulación», contrastándolo con «el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados».

## 4.2. Aproximación al problema desde la teoría de la causa

El TS no llega a configurar con claridad las notas esenciales de la simulación. Como punto de partida afirma que «la ley no define lo que se entiende por simulación» (FJ 2.º *in fine*). A continuación parece admitir que la simulación implica «ocultación» pues indica que «la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas», de modo que «esta [la ocultación] y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los tribunales de instancia su valoración» (FJ 2.º)

¿Qué es lo que se *oculta* en el caso de la simulación? El Alto Tribunal parece afirmar que el objeto de la simulación es una causa negocial *ilícita*, que consiste en «minorar indebidamente la carga fiscal»:

Como sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una «causa negocial lícita», o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario (FJ 2.º).

El TS añade que las sociedades profesionales y sus socios podrán probar que no existe simulación demostrando la existencia de «un motivo económico válido» (FJ 2.º).

En definitiva, se trata de decidir si la sociedad profesional tiene «un objetivo meramente de ahorro fiscal y no un motivo económico válido y en consecuencia nos encontramos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal» (FJ 2.º, primer párrafo).

El Alto Tribunal incurre en una notable confusión, que intentaremos poner de relieve.

En palabras del maestro Federico de Castro:

[...] la desconsideración [por los tribunales] de la causa en determinados negocios, llevará como consecuencia el que respecto de ellos (de los que no signifiquen atri-

bución patrimonial), su existencia y eficacia jurídica dependerá tan solo de haberse observado las formalidades legales, ajustándose las partes al esquema formal correspondiente. En cambio, si se atiende a la causa de los tales negocios, se deja abierto un portillo para que la investigación judicial no se detenga allí, para que se declare en su caso lo defectuoso del negocio que, a pesar de su perfección externa, no corresponda al resultado social que ampara el Derecho, y para que se declare la ineficacia del que suponga un resultado contrario a las normas jurídicas. De este modo, se afirma una interpretación de las reglas jurídicas más ajustada a sus fines ordenadores y se hace posible «sancionar la simulación (falta de causa) y el negocio en fraude a la ley (causa ilícita) respecto de todos los negocios»(De Castro y Bravo, 1985, p. 194).

El término «causa» utilizado en el párrafo anterior presenta dos sentidos: la causa genérica o típica del negocio, cuya ausencia determina la *simulación*, y la causa concreta o finalidad específica de las partes, que dará lugar al *fraude a la ley*, cuando resulte ilícita.

El profesor Palao Taboada ha vuelto recientemente sobre estas ideas:

Para eludir o defraudar la ley fiscal se utilizan generalmente contratos u otros negocios jurídicos, aisladamente o mediante combinaciones de varios de ellos. Dada la finalidad pretendida, que es que se reconozcan a efectos tributarios las consecuencias de estos negocios, se acude invariablemente a figuras típicas, y la norma de cobertura es la norma civil o mercantil que regula tales figuras. *En los términos de la dogmática de la causa del negocio, el mecanismo del fraude a la ley consiste en la pretensión de que prevalezca la causa típica del negocio cuando la finalidad perseguida por el autor o las partes (causa concreta) es eludir la ley fiscal.* Es, pues, una causa ilícita, pero esta ilicitud no afecta a los aspectos jurídico-privados del negocio, siempre que no se haya vulnerado la ley civil o mercantil (la forma jurídica), que como es lógico se procurará observar escrupulosamente (Palao Taboada, 2020b, apdo. 5).

Por tanto, según Carlos Palao, en el negocio en fraude de ley («conflicto») está presente la causa típica (a diferencia de lo que sucede en la simulación), mientras que la *causa concreta* consiste en la finalidad ilícita de eludir la ley fiscal.

Entendemos, por tanto, que el concepto de simulación que utiliza el TS se corresponde, en realidad, con el fraude de ley. Desarrollemos esta idea.

La doctrina mercantilista define la «causa típica» del contrato de sociedad como «la obtención de un fin común constituido por el ejercicio colectivo de una actividad económica generadora de ganancias que, más tarde, habrán de dividirse entre los socios» (Jiménez Sánchez y Díaz Moreno, 2019, § 38.B). Este concepto de causa puede matizarse en el caso de las sociedades unipersonales, en las que la causa típica quedaría reducida a una «fina-

alidad organizativa» dirigida a «constituir una organización objetiva y establecer sus reglas de funcionamiento» (Leonart Castro, 2017, p. 36) para desarrollar determinada actividad con ánimo de lucro.

A juicio Paz-Ares dentro de la causa típica del contrato de sociedad pueden distinguirse dos elementos: el *fin común formal* (o *último*) estaría constituido por ese ejercicio colectivo de la actividad económica con ánimo de lucro, mientras que el *fin común material* (o *próximo*) delimita el sector o ramo de actividad que se propone realizar para conseguir beneficios, es decir, el *objeto social* (Paz-Ares, 2018, p. 221).

Pues bien, a nuestro juicio, en «el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados» está presente la causa típica, tanto en su aspecto formal (ejercicio colectivo de una actividad con ánimo de lucro) como en su aspecto material (ejercicio de la actividad en el ámbito de determinados servicios profesionales). La ausencia de empleados o medios materiales no es incompatible con la *causa típica* del contrato de sociedad, especialmente en el caso de una sociedad profesional en la cual los únicos medios indispensables para conseguir su fin consisten en las aportaciones profesionales de los socios.

Cuestión distinta es que la sociedad se haya constituido esencialmente con el propósito concreto de eludir la carga tributaria. En este caso, aunque esté presente la causa típica (y, por tanto, no concorra simulación), la causa concreta resultaría ilegal, de modo que estaríamos ante una actividad realizada en fraude a la ley tributaria (el actual «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»).

### 4.3. Aproximación a partir de los elementos estructurales del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias»

A la misma conclusión podemos llegar por un camino distinto: contrastando el supuesto de la sociedad constituida para facturar servicios profesionales a que se refiere la sentencia con el concepto de «conflicto» delimitado en el artículo 15.1 de la LGT (cfr. Herrera Molina, 2019b, pp. 148 y ss.). A continuación iremos comparando los requisitos previstos en el artículo 15 con las circunstancias de hecho descritas en la sentencia.

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

Según el TS, esto es lo que sucedió en el caso enjuiciado: «que para los socios profesionales al facturar a través de sociedades profesionales a la Sociedad recurrente puede suponer un ahorro de su carga fiscal es evidente» (FJ 1.<sup>o</sup>).

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

El Alto Tribunal deduce la artificiosidad (aunque no utiliza esta palabra) de la interposición de un estrato societario adicional entre los socios personas físicas y la sociedad Ramón y Cajal, así como de que tales sociedades intermedias carezcan «del personal necesario para su funcionamiento» (FJ 2.º).

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

La sentencia afirma que «la utilización de sociedades profesionales [...] tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal y *no un motivo económico válido*» (FJ 1.º, la cursiva es nuestra).

Por tanto, parece que concurren todos los elementos necesarios para calificar la conducta como «conflicto» (fraude de ley). En cambio, es discutible que esté ausente la causa típica, como sucedería en el caso de la simulación.

## 5. Conclusiones

El TS debe pronunciarse sobre la posibilidad de aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero a las retribuciones de los miembros de consejos de administración, así como sobre la existencia de algunos supuestos de simulación que no puedan ser sancionados, por no concurrir culpabilidad.

En cuanto a la primera cuestión, la Administración entiende que la retribución de los consejeros no puede estar exenta, puesto que las labores de «dirección y control» que aquellos realizan al participar en los consejos de administración de una filial extranjera no suponen un «trabajo efectivo». A su juicio, solo benefician a la sociedad matriz, cuyos intereses defiende el consejero.

Consideramos que esta postura no es correcta: parece razonable presumir que la labor de los consejeros beneficia tanto a la matriz como a la filial y el TS ya ha declarado que, para que pueda disfrutarse de la exención, no es necesario que el trabajo se preste en beneficio *exclusivo* de la entidad extranjera (Sentencia del TS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017 –NFJ073020–).

La segunda cuestión pregunta si «estimada la existencia de un acto o negocio simulado, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT es procedente, en todo caso, aplicar

la sanción 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».

A nuestro juicio, el interrogante debería reformularse y no partir de la «estimación de la existencia de un negocio simulado». Por el contrario, debería interpretarse que, «si ha concurrido una interpretación razonable –aunque equivocada– de la norma no ha podido existir un supuesto de simulación».

Las relaciones entre la declaración de simulación en el procedimiento inspector y la prueba de culpabilidad en el procedimiento sancionador pueden intentar explicarse con tres construcciones teóricas: la teoría del automatismo, la teoría de la independencia y la teoría de la interrelación (que asume íntegramente la teoría de la independencia completándola con un análisis adicional).

Según la teoría del automatismo, debe entenderse probada la culpabilidad en el procedimiento sancionador siempre que se haya declarado la existencia de simulación en el procedimiento inspector. Esta construcción debe rechazarse pues pone en peligro los principios constitucionales de culpabilidad y de presunción de inocencia propios del derecho sancionador.

La tesis de la independencia entiende que el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador operan en dos planos distintos cuya única conexión material –el análisis de unos mismos hechos– resulta irrelevante: la prueba de la culpabilidad debe plasmarse en la resolución sancionadora con independencia de las conclusiones a que se haya llegado en el procedimiento inspector.

La teoría de la interrelación suscribe plenamente la tesis de la independencia al considerar que la culpabilidad debe probarse íntegramente en el seno del procedimiento sancionador. Al mismo tiempo subraya las mutuas relaciones entre el procedimiento inspector y el sancionador y se pregunta por las causas que pueden llevar a declarar el engaño propio de la simulación el procedimiento inspector y la falta de culpabilidad en procedimiento sancionador (o bien en las resoluciones administrativas o judiciales que lo revisan). Por regla general, una prueba insuficiente de la culpabilidad en el procedimiento sancionador debería conducir a anular la declaración de simulación en el procedimiento inspector, siempre que el acto de liquidación no sea firme.

Por último, el recurrente planteaba otra cuestión de interés casacional: la posibilidad de calificar como *simulada* una sociedad constituida para facturar servicios profesionales. El TS inadmite la cuestión por entender que ya ha quedado resuelta por la Sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–). Tal planteamiento no parece adecuado, pues la citada sentencia señaló expresamente que «no procede en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas» de interés casacional. De todos modos, la senten-

cia realizó ciertas afirmaciones que, a nuestro juicio, califican como simulación un supuesto de fraude de ley. El Alto Tribunal afirma que en el caso concreto no existía la causa negocial, pero esto resulta sumamente dudoso si atendemos a la doctrina mercantilista sobre la *causa típica* del negocio societario. Además, de los hechos referidos en la sentencia se deduce con claridad que el supuesto litigioso cumplía todas las características propias del «conflicto en la aplicación de las normas tributarias» (fraude de ley) reguladas en el artículo 15.1 de la LGT.

## Referencias bibliográficas

- Almagro Martín, C. (2019). *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Madrid: Dykinson.
- Castro y Bravo, F. de. (1949). *Derecho Civil de España*. (2.ª ed.). Tomo I.
- Castro y Bravo, F. de. (1985). *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas.
- Chico de la Cámara, P. y Ruiz Garijo, M. (2008). Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. *Crónica Tributaria*, 126.
- Comisión Olivencia. (1998). *Código Ético de los Consejos de Administración de las Sociedades*. Madrid: Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- García Berro, F. (2018). *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- García Carretero, B. (2015). *Régimen fiscal de expatriados e impatriados*. Lisboa: Editorial Juruá.
- 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.
- Herrera Molina, P. M. (2019a). La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales. Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 436.
- Herrera Molina, P. M. (2019b). La necesaria reforma del fraude o conflicto a la ley tributaria a la luz de las sociedades profesionales interpuestas. En S. Álvarez García, J. García Sánchez y P. Herrero de la Escosura (coords.), *Amici, amico. Estudios en Homenaje al Profesor Antonio Aparicio Pérez*. Oviedo: Universidad de Oviedo.
- Jiménez Sánchez, G. y Díaz Moreno, A. (coords.) (2019). *Lecciones de Derecho Mercantil*. (23.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Lleonart Castro, J. (2017). El empresario individual y la búsqueda de la limitación de responsabilidad. *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. extraordinario 1/2017.
- Palao Taboada, C. (2020a). En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre elusión). *Nueva fiscalidad* (en prensa).
- Palao Taboada, C. (2020b). «Prólogo» a la obra de Alberto Tarsitano, *La elusión fis-*



*cal. Forma y sustancia en el Derecho tributario*. Buenos Aires (en prensa).

Paz-Ares, C. (2018). El concepto de sociedad profesional. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 49.

Pedreira Menéndez, J. (2020). La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido. Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 444.

Prendes Valle, M. (2019). Los rendimientos de trabajo obtenidos por los eurodiputados españoles no son rentas exentas. *El Derecho* (8 de noviembre de 2019).

Selma Peñalva, V. (2018). Régimen y problemática actual de los trabajadores desplazados al extranjero: beneficios fiscales y problemática de los expatriados. En I. Merino Jara (dir.), *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documento de Trabajo del IEF núm. 7/2018.