

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), *Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez*. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo
Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo
Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)
Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07
<http://www.uniovi.es/publicaciones>
servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»

Pedro M. Herrera

UNED

I. Planteamiento

El actual «conflicto en la aplicación de las normas tributarias» al igual que su predecesor, el fraude a la ley tributaria, son figuras que «no funcionan» en nuestro ordenamiento. Esta era la opinión más autorizada respecto de la antigua regulación [PALAO TABOADA (1998) pág. 5] y la valoración formulada tras la reforma de 2003 [PALAO TABOADA (2016) pág. 475]. Al parecer, desde 2003 hasta la actualidad solo se han tramitado unos 60 expedientes de «conflicto» y solo uno ha sido objeto de publicación (conflicto núm. 1 publicado en septiembre de 2018).

¿Por qué se ha dado esta situación? ¿Cuáles son sus causas y sus consecuencias? ¿Es necesaria una reforma legislativa o bastaría con un cambio de actitud por parte de los Tribunales y la Administración?

Para responder a estas preguntas es necesario analizar dos cuestiones claves: la naturaleza del fraude de ley y los rasgos que lo distinguen de la simulación.

II. Del fraude de ley al «conflicto en la aplicación de normas tributarias»

Los responsables de la Administración tributaria suelen destacar que el *conflicto* supone una figura distinta del antiguo *fraude de ley*, aunque reconocen que su denominación no es afortunada. Hubiera sido preferible denominarlo *abuso en la aplicación de las normas tributarias*. Sin embargo, una parte importante de la doctrina considera que la nueva regulación no presenta grandes diferencias respecto del antiguo *fraude de ley* [PALAO TABOADA (2016), pág. 475; GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 246].

A nuestro entender, tanto el *fraude de ley* tributario como el *conflicto* constituyen modalidades del fraude de ley civil. Se trata de evitar un uso artificioso y formalista del derecho para amparar resultados contrarios al ordenamiento.

¿Existen diferencias entre el antiguo *fraude de ley* y el actual *conflicto*? No cabe duda de que es así.

- Por un lado, la anterior figura se configuraba como una excepción a la prohibición de analogía para extender el ámbito del hecho imponible o de las exenciones. Como advirtió la doctrina, esta construcción era incorrecta, pues la «analogía» presente en el fraude de ley es, en realidad un mero mecanismo de interpretación de las normas, distinto de la analogía en sentido propio [PALAO TABOADA (1998), pág. 15]. Por tanto, esta reforma es correcta.

- Por otra parte, se elimina la referencia al «propósito de eludir el impuesto». Esta modificación no presenta, a nuestro entender, una especial trascendencia. Por regla general, los *propósitos* del contribuyente (o su grado de culpabilidad, en el caso de que haya cometido una infracción) son difíciles de demostrar directamente. Tal prueba directa implicaría la existencia de manifestaciones escritas, grabaciones, testimonios o una improbable confesión. En cambio, en la mayoría de los supuestos el *propósito* se demuestra mediante indicios. Este era el caso en el antiguo fraude de ley. En el actual *conflicto* no se requiere la prueba del «propósito», pero sí la prueba de unos indicios idénticos, en nuestra opinión, a los que bastarían para probar el propósito de eludir el impuesto [cf. GARCÍA FREIRÍA (2017) pág. 173].

Por este motivo, no pensamos que la reforma tenga importantes repercusiones prácticas. De hecho, en el único expediente de *conflicto* publicado por la Agencia Tributaria (Conflicto núm. 1, publicado en septiembre de 2018) parece claro el «propósito de eludir» y probablemente suceda lo mismo en los expedientes de *conflicto* que no han visto la luz pública.

En este sentido, puede afirmarse que el actual conflicto se corresponde esencialmente (aunque tenga algunas especialidades) con la figura general del fraude de ley prevista en el art. 6.4 del Código Civil:

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir.

Es cierto que la norma hace referencia a que los actos «persigan» determinado resultado. Ahora bien, esto no exige la prueba de una *intención* subjetiva: es suficiente que los actos se diseñen de modo artificioso (amparados en el texto de una norma) de modo tal que permitan obtener un resultado contrario al ordenamiento.

Y esto es lo que sucede en el conflicto (art. 15 de la LGT): se utilizan actos «notoriamente artificiosos o impropios» para obtener una rebaja fiscal indebida sin que existan otros «efectos jurídicos o económicos relevantes».

Podría argumentarse que el conflicto no hace referencia a la *norma de cobertura* ni a la norma defraudada.¹ Ahora bien, esto parece irrelevante. La *norma de cobertura* será aquel precepto que permite realizar los actos artificiosos (incluyendo el principio general de libertad de pactos), mientras que la norma defraudada consistirá en aquella que regula el hecho imponible o

¹ Sobre la imprecisión con que utiliza la jurisprudencia estos conceptos, cf. GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 252.

la reducción en la carga fiscal. La existencia de una norma de cobertura y una norma defraudada no son requisitos que deban probarse (o identificarse) para demostrar la existencia del fraude de ley, sino elementos que están presentes cuando se acredite la presencia de un negocio artificioso cuyo único fin es obtener una ventaja fiscal indebida.

Así pues, la naturaleza jurídica del art. 6.4 CC, del antiguo art. 24 de la LGT (1963) y del actual art. 15 de la LGT (2003, modificado en 2015) es la misma: estamos ante cláusulas que rechazan una aplicación formalista y artificiosa del ordenamiento jurídico cuyas consecuencias serían contrarias a dicho ordenamiento. En definitiva, constituyen diversas regulaciones del *fraus legis*.

Debe destacarse que, en su esencia, el *fraus legis* no requiere dos elementos presentes en el antiguo «fraude de ley» y en el nuevo «conflicto»: la exigencia de un procedimiento especial y la exclusión (o limitación, tras 2015)² de las sanciones [cf. MORÓN PÉREZ (2015), ep. 15]. Estos dos elementos (combinados con la existencia de otros mecanismos más expeditivos) son los que explican el fracaso del «fraude» y del «conflicto» en nuestro ordenamiento [cf. PALAO TABOADA (2016), pág. 475].

III. Fraude de ley y simulación

1. Delimitación entre ambas figuras

Si bien, en la teoría, la distinción entre *simulación* y *conflicto* es clara, en la práctica resulta mucho más compleja, como veremos al analizar el caso de las sociedades profesionales.

Tanto el *fraus legis* (actual art. 15 de la LGT) como la «simulación» (actual art. 16 de la LGT) se han considerado, en ocasiones, modalidades de una figura más amplia e imprecisa: los negocios anómalos. No obstante, fraude y simulación presentan diferencias relevantes: en la simulación no se realiza el negocio manifestado (bien porque no se realiza ningún negocio, o bien porque se realiza otro distinto), mientras que, en el fraude de ley, se realizan los negocios manifestados, si bien con un elemento de artificiosidad (no se dirigen a obtener su resultado típico, sino otro distinto al que se añade la ventaja fiscal de modo artificioso).

Suele indicarse que la simulación supone un engaño, mientras que el *fraus legis* es «transparente». Esta consideración debe matizarse: es cierto que la simulación implica un engaño y que en el fraude de ley no se *miente* sobre los negocios realizados, pero lo más habitual es que, en el fraude de ley, se intente *ocultar la artificiosidad* tras la complejidad de las operaciones realizadas. En otras palabras: por regla general se presenta una apariencia (la de ca-

² El actual art. 206 bis de la LGT tipifica una infracción específica aplicable «exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación» (ap. 2). Este precepto, además de inoperante (solo se ha publicado un expediente de «conflicto») presenta serias dudas de inconstitucionalidad, pues la sanción se subordina a la existencia de ciertos criterios administrativos.

da negocio aislado) tras la que se oculta la realidad del *fraus legis*. Esta no es una nota esencial del fraude de ley, pero puede y suele darse en la práctica.

Ante un supuesto concreto, no siempre es fácil determinar si se trata de una simulación o de un fraude de ley (o incluso de una legítima economía de opción). Así lo demuestran pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios sobre diversos esquemas *sospechosos* que han dado lugar a diversos litigios.³

Si la Administración opta por la vía de la simulación puede declararla «en el correspondiente acto de liquidación» (art. 16 de la LGT) e imponer sanciones. En cambio, si se aventura por el camino del fraude de ley «será necesario el previo dictamen de la Comisión Consultiva» (art. 15 de la LGT) y se limita sustancialmente la posibilidad de imponer sanciones. El único inconveniente que puede sufrir la Administración en el caso de utilizar indebidamente la figura de la simulación está en una posible anulación del acto de liquidación por los tribunales. Esta eventualidad se desplaza a un futuro lejano (pueden transcurrir un buen número de años hasta que se dicte sentencia firme) e incierto (como veremos las resoluciones de los tribunales son contradictorias).

Esto explica que apenas se hayan tramitado expedientes de fraude de ley, mientras que el uso de la *cláusula anti-simulación* resulta excesivo.

2. Las sociedades profesionales como supuesto de simulación

Un ejemplo claro de confusión entre los tres conceptos (*simulación*, *fraude de ley* y *economía de opción*) se encuentra en la reacción de la Administración ante las llamadas *sociedades instrumentales o interpuestas*. Como ha indicado GARCÍA NOVOA (2019) esta expresión puede hacer referencia a realidades diversas: sociedades profesionales, sociedades patrimoniales, sociedades creadas para percibir derechos de imagen, etcétera.

Si nos centramos en el caso de las sociedades profesionales, resulta significativa la *Nota* de la Agencia Tributaria publicada el 25 de febrero de 2019.⁴ En ella se invoca la «STJ de Madrid de 28 de enero de 2015 (rec. 1496/2012)... confirmada por STS de 4 octubre de 2016, rec. 2402/2015» y se indica lo siguiente:

En el supuesto de que la sociedad carezca de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, o bien teniéndola no hubiera intervenido realmente en la realización de las operaciones, nos encontraríamos ante la mera interposición formal de una sociedad en unas relaciones comerciales o profesionales en las que no habría participado en absoluto, especialmente teniendo en cuenta el carácter personalísimo de la actividad desarrollada.

³ Cf. BORJA SANCHÍS (2018), págs. 205 y ss., con cita de numerosas sentencias del Tribunal Supremo.

⁴ La nota carece de fecha y no está firmada. Según PEDREIRA MENÉNDEZ (2019), pág. 1, se publicó el 25 de febrero de 2019.

En estos supuestos de ausencia de medios materiales o no empleo de los mismos en la actividad profesional, la respuesta dada por la Administración tributaria ha consistido en ocasiones en la regularización acudiendo a la figura de la *simulación* definida en el artículo 16 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Resulta interesante analizar la naturaleza de dicha Nota. En efecto, la información suministrada por la Administración a los contribuyentes puede constituir un elemento útil para prevenir las conductas en fraude de ley. Desde luego, no se trata de una *disposición interpretativa*, pues en tal caso debería haberse dictado por la Dirección General de Tributos o la Ministra de Hacienda (art. 12.3 de la LGT). Tampoco se trata de una instrucción dirigida al personal de la Agencia sobre el modo de actuar en estos supuestos, pues no imparten criterios concretos a los órganos de comprobación, ni consta la autoridad de que emana (por ejemplo, el director del Departamento de Inspección). Por tanto, su naturaleza es la de una «comunicación destinada a informar sobre determinados sectores o actividades» de las previstas en el art. 87.2 de la LGT: se *informa* a los *profesionales* sobre el modo de proceder de la Agencia Tributaria. Es decir, no se trata de una *instrucción*, sino de una *descripción*. La Nota no respalda sus argumentos en una autoridad concreta de la Agencia, sino en una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid «confirmada (*sic*) por el Tribunal Supremo».

Según indica PEDREIRA MENÉNDEZ [(2019), pág. 1] la citada sentencia del TSJ de Madrid

no fue confirmada por el Tribunal Supremo, como se dice, sino que no se admitió el recurso de casación para unificación de doctrina en la Sentencia de 4 de octubre de 2016 (rec. 2402/2015). A mi juicio [prosigue este autor], la respuesta del Tribunal Supremo puede ser muy distinta a la señalada y está pendiente de fallo, como puede verse en el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 6108/2017), que sí se va a pronunciar sobre el fondo de la cuestión, es decir, sobre si la utilización de una sociedad por un profesional (abogado) para facturar a otra sociedad profesional (bufete colectivo) es una simulación o si es conforme con el ordenamiento.

Además, la Nota tampoco menciona alguna otra sentencia de un Tribunal Superior de Justicia que ha considerado conductas semejantes a la descrita como meras «economías de opción» [cf. LUCAS DURÁN (2015), págs. 151 y ss.]. La misma omisión afecta a otras sentencias de la Audiencia Nacional que analizaremos más adelante.

En efecto, los argumentos (o criterios) de la Nota para considerar *simulada* la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad se reducen a dos:

a) La sociedad profesional carece «de estructura para realizar la actividad profesional que se aparenta realizar, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza».

b) La sociedad «no ha participado en absoluto» en las «relaciones comerciales o profesionales» dado «el carácter personalísimo de la actividad desarrollada».

En términos abstractos, estos razonamientos no resultan convincentes.

a) En cuanto a «los medios personales y materiales» debe tenerse en cuenta que, en muchas actividades profesionales (abogacía, consultoría, intermediación) su ejercicio solo requiere de un ordenador, una conexión a internet, una línea telefónica y determinados programas informáticos y bases de datos. En otras palabras: la «existencia de los medios necesarios» debe modularse atendiendo al tipo de actividad y, en el siglo XXI, para muchas actividades profesionales los medios necesarios son muy limitados. En palabras de la STSJ Murcia de 26 de enero de 2015 (rec. 307/2011)

según la inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que en la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza (FJ 4.º).⁵

b) Esto enlaza con el segundo argumento: se afirma que, precisamente por el carácter *personalísimo* de la actividad (la Abogacía o la Asesoría fiscal resultan paradigmáticas) la sociedad es una mera pantalla que no participa en absoluto en su desarrollo.

Ahora bien, la Ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales contempla la constitución de

sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales *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).

El art. 5.2 de la citada Ley prevé que «los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad. La sociedad puede tener una «denominación subjetiva» formada con el nombre de todos, de varios o de alguno de los socios profesionales» (art. 6.2). Además,

la sociedad profesional y su contratante podrán acordar que, antes del inicio de la prestación profesional, la sociedad profesional ponga a disposición del contratante, al menos, los siguientes datos identificativos del profesional o profesionales que vayan a prestar dichos servicios: nombre y apellidos, título profesional, Colegio Profesional al que pertenece y expresión de si es o no socio de la sociedad profesional.

Por otra parte, el art. 1.2 prevé que «las sociedades profesionales podrán constituirse con arreglo a *cualquiera de las formas societarias* previstas en las leyes, cumplimentando los requisitos establecidos en esta Ley». Por lo tan-

⁵ Cf. en defensa de esta postura, LUCAS DURÁN (2015), pág. 154.

to, resulta perfectamente legítima la creación de una sociedad profesional unipersonal anónima o limitada (art. 12 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

La exposición de motivos de la ley formula como finalidad de esta figura la

garantía de seguridad jurídica para las sociedades profesionales, a las que se facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente, y garantía para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables.

Debe tenerse presente que, aunque la ley prevea la solidaridad entre la sociedad y el socio *esta se limita a las deudas sociales que deriven de los actos profesionales propiamente dichos*.

A la vista de estos preceptos parece imposible calificar de *simulación* la constitución de una sociedad para prestar servicios profesionales por el solo hecho de que estos tengan *carácter personalísimo*.

A favor de la postura de la Agencia podría citarse también la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 junio de 2018 (rec. 441/2016) que admite aplicar la cláusula de simulación a las sociedades que prestan servicios profesionales.

En particular la citada sentencia se apoya en la anterior sentencia de la Audiencia Nacional (Sección 4.^a) de 5 de diciembre de 2012 (rec. 123/2011). Ahora bien, en este caso se daba una circunstancia peculiar, pues se había interpuesto una sociedad entre el profesional y el despacho Ramón y Cajal –también constituido como sociedad– que prestaba los servicios a terceros (FJ 3.º de la SAN de 28 de junio de 2019). Además, en este caso los socios personas físicas utilizaban los medios del despacho Ramón y Cajal y este pagaba los gastos (desplazamientos, viajes) de dichos socios.

Curiosamente, la SAN de 5 de diciembre de 2012 (Sección 4.^a), pese a entender probada la existencia de «simulación», anula la sanción por considerar que

en el mantenimiento de aquella situación por parte del obligado tenía apoyo en la propia actuación de la Administración [la sociedad «interpuesta» se había constituido años atrás, cuando estaba vigente el régimen de transparencia fiscal (añadido nuestro)] y que el defecto de una motivación suficiente de la concurrencia de la culpa, como en el caso enjuiciado, permitiría excluir esta.

En nuestra opinión resulta ininteligible cómo puede sostenerse simultáneamente la existencia de simulación y la inexistencia de culpa. Quizá pueda deberse al carácter *sobrevenido* de la simulación, puesto que las sociedades interpuestas se habían creado cuando resultaba aplicable el régimen de transparencia fiscal. Ahora bien, la contradicción se mantiene, pues para que pueda afirmarse la existencia de simulación es necesaria la existencia de un engaño.

Por otra parte, otras dos sentencias de la Audiencia Nacional (Sección 6.^a) que analizan la situación de otras sociedades *interpuestas* integrantes del despacho Ramón y Cajal llegan a la conclusión de que no se ha probado la exis-

tencia de simulación *pese a que los elementos probatorios son idénticos* (SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011 y 18 de abril de 2012, rec. 819/2009).

La SAN de 26 de marzo de 2012 cuenta con un voto particular de la magistrada doña Concepción Mónica Montero Elena, al que se adhiere doña Ana Isabel Resa Gómez:

Por ello existe simulación tributaria, que no implica ocultación, sino, tan solo, la atribución a una operación de un tratamiento fiscal que corresponde a otra distinta y su consecuencia es la aplicación de las normas jurídicas correspondientes a la operación realmente realizada. Tampoco este hecho implica mala fe o negligencia, pues puede basarse en una controversia interpretativa (*sic*).

En definitiva, se afirma que puede cometerse una simulación sin mala fe ni negligencia, como consecuencia de una «controversia interpretativa». Tal afirmación resulta sorprendente, aunque sea coherente con la SAN de 5 de diciembre de 2012, que confirmó la simulación y anuló la sanción.

Por otra parte, la SAN de 18 de abril de 2012 (rec. 819/2009), de la que es ponente la autora del anterior voto particular, afirma en otro supuesto idéntico relativo al despacho Ramón y Cajal que «no existe simulación». La ponente justifica su cambio de criterio del siguiente modo:

Pues bien, aun cuando en la sentencia transcrita se formularon dos votos particulares, resultó la decisión mayoritaria de la Sección la antes expuesta [entender que no existió simulación]. Ante ello las Magistradas discrepantes entendemos que la interpretación mayoritaria que resulta de la sentencia anterior ha de ser igualmente aplicada al caso de autos, ya que, el principio de igualdad en la aplicación de la Ley y seguridad jurídica, consagrados respectivamente en los arts. 14 y 9 de la Constitución, han de prevalecer, por su rango Constitucional, frente a cualquier discrepancia interpretativa, precisamente porque tales principios informan de la aplicación de las Leyes. Separarnos en este asunto del criterio de interpretación sostenido en la sentencia antes transcrita, implicaría una clara vulneración de los principios Constitucionales citados, por ello en esta sentencia seguimos el criterio de interpretación recogido en la de 27 de marzo de 2012.

En cambio, como ya hemos visto, la más reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2018 (Sección 2.^a) sostiene que una sociedad profesional tiene carácter simulado en función de la falta de medios y el carácter personalísimo de los servicios y añade:

En idéntico sentido al hoy expuesto, se ha pronunciado el TS, en SSTs, de 11 de marzo de 2015, (rec. 1670/2013), que confirma la sentencia de la Sección Cuarta de 5 de diciembre de 2012, antes reseñada y de 11 de marzo de 2015 (rec. 2129/2013), que hace lo propio con la sentencia de aquella Sección de igual fecha, dictada en los recursos 298/2011 y 300/2011, acumulados. Y, sobre todo, la STS de 4 de octubre de 2016, (rec. 2402/2015), que también confirma la dictada por la Sección 5.^a del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de febrero de 2015, (rec. 1496/2012).

Esta sentencia de la Audiencia Nacional menciona como precedentes las anteriores sentencias de la Sección 4.^a (relativas al despacho Ramón y Cajal),

que respaldan sus argumentos. Es cierto que también se refiere a las sentencias de la Sección 6.^a, alegadas por el recurrente, así como a la sentencia del TSJ de Murcia:

La sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012, recurso 28/2011, tampoco [es relevante], pues allí la parte había expuesto a la Administración y a la Sala que las valoró, las razones que justificaban la creación de las sociedades mercantiles intermedias, lo que aquí no ha sucedido. Lo mismo sucede, pues se remite a aquella, en la sentencia de este órgano judicial de 18 de abril de 2012, recurso 819/2009.

Respecto de las sentencias del TSJ de Murcia, a las que hacen referencia las pág. 19 y 20 del escrito rector, significar que en ambos recursos la Sala apreció que había existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medios adecuados a tal fin, lo que no ha sucedido en el caso de autos (FJ 3.^o).

A nuestro entender las sentencias de la Sección 6.^a sí resultan contradictorias con las de la Sección 4.^a. La diferencia se presenta como una mera cuestión de valoración de la prueba, pero los hechos analizados eran muy similares (en todos los casos se trataba de sociedades creadas por los socios del despacho Ramón y Cajal para facturar a dicho despacho).

La SAN de 28 de junio de 2018 se refiere también, como hemos visto, a dos sentencias del Tribunal Supremo que supuestamente «confirman» las sentencias de la Sección 4.^a favorables a la existencia de simulación (SSTS de 11 de marzo de 2015, recs. 1670/2013 y 2129/2013). Ahora bien, estas sentencias del Tribunal Supremo no afirman la existencia de simulación, sino que declaran no haber lugar al recurso de casación por entender que

el signo diferente del fallo de la sentencia impugnada [la que afirma la simulación] y las de contraste [las que la niegan] es consecuencia, no de una contradictoria interpretación del ordenamiento jurídico, sino de la distinta apreciación de la prueba por parte de dos Secciones de la Sala de instancia. [Por ello] no queda otro remedio que reconocer que el recurso de casación para la unificación de doctrina no es el cauce adecuado para resolver la queja de los recurrentes (STS de 11 de marzo de 2015, rec. 1670/2013).

En cuanto a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de febrero de 2015 (favorable también a la simulación) la STS de 4 de octubre de 2016, rec. 2402/2015, tampoco respalda sus argumentos. Se limita a advertir que no existe una diferencia «ontológica» (FJ 4.^o) con otras sentencias de contraste, como las del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que –ante hechos idénticos– niegan la existencia de simulación. Por ello considera que no ha lugar el recurso de casación para unificación de doctrina.

Resulta patente, por tanto, la contradicción entre las sentencias de diversos Tribunales Superiores de Justicia (*v. gr.* Madrid y Murcia) y entre diversas secciones de la Audiencia Nacional.

Como ya hemos apuntado, no parece convincente el argumento del Tribunal Supremo según el cual no existe auténtica contradicción en la interpretación del Derecho, sino una mera diversidad en la valoración de la prueba. Al menos en los casos relativos al despacho Ramón y Cajal, las pruebas son idénticas y, sin embargo, la aplicación de la norma es radicalmente distinta.

Finalmente, el Tribunal Supremo, mediante auto de 10 de mayo de 2018 (rec. 6108/2017) admite un nuevo recurso por entender que existe *interés casacional*:

A la vista de los términos del debate, las dos cuestiones planteadas en el presente recurso de casación consisten en:

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 (FJ 4.º.1).

3. Las sociedades profesionales como mecanismo para reducir la carga tributaria de modo artificioso (*fraus legis*)

A nuestro entender, los argumentos utilizados por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia de 28 de enero de 2015, por la Audiencia Nacional en la sentencia de 28 de junio de 2018 y por la Nota de la Agencia Tributaria no son coherentes con la pretendida existencia de simulación:

Es cierto [afirma el TSJ de Madrid] que el ordenamiento permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la *única finalidad de reducir la imposición directa* del profesional (FJ 6.º).

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional, resume los argumentos de la inspección del siguiente modo:

resulta artificioso que la mercantil ATLAS CAPITAL, para disponer de los servicios de D. Salvador, en vez de contratar directamente con él, lo haga a través de una sociedad a la que paga cantidades muy importantes la cual, a su vez, contrata a esta persona por importes muy inferiores, lo que parece indicar que aquella, inexplicablemente, renuncia a un importante ahorro de costes, dadas las más que apreciables diferencias retributivas entre D. Salvador y la sociedad ARVAD.

Pensamos que estos razonamientos no describen la lógica de la simulación, sino que responden a la estructura del fraude de ley (conflicto) tal y como se regula en el art. 15 de la LGT. Esta confusión entre fraude de ley, simulación y economía de opción queda también patente en la sentencia y en el voto particular de la Audiencia Nacional antes mencionados en las que se afirma, de modo sorprendente, que la simulación no implica el grado necesario de culpabilidad requerido para imponer sanciones tributarias (SAN de 26 de marzo de 2012, rec. 28/2011 y SAN de 18 de abril de 2012, rec. 819/2009).

Según el art. 15 LGT, estaremos ante un supuesto de «conflicto» cuando «se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria (y, según la sentencia del TSJ de Madrid se ha pro-

ducido una *reducción de la imposición directa*) mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias»:

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

Pues bien, según el TSJ de Madrid la creación de una sociedad en las circunstancias del caso en litigio era un mecanismo artificioso, «para facturar los servicios que realiza una persona física». Dicha artificiosidad se menciona también en la sentencia de la Audiencia Nacional.

- 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.

Y, según la sentencia, la única finalidad de la constitución de la sociedad era «reducir la imposición directa del profesional». Lo mismo se afirma en el supuesto enjuiciado por la Audiencia Nacional.

Por consiguiente, si el TSJ de Madrid y la Audiencia Nacional hubieran sido completamente coherentes con sus planteamientos, deberían haber concluido que estábamos ante un supuesto de «conflicto» (y no simulación) en aplicación del art. 15 de la LGT.

Ahora bien, esta declaración necesitaría, a nuestro entender, de una prueba y argumentación detallada atendiendo a las circunstancias de cada caso.

Así, parece forzado afirmar que la creación de una sociedad constituye un mecanismo impropio para facturar servicios al cliente del profesional. La propia Ley de Sociedades Profesionales lo contempla de modo expreso.

En esta línea, debe tenerse en cuenta que la creación de una sociedad profesional produce otros efectos relevantes: de «la responsabilidad por las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio» mientras que la responsabilidad de los socios se determinará con las limitaciones derivadas de la forma social adoptada (art. 11.1).

Es cierto que

de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan (art. 11.2).

Este carácter solidario de las deudas derivadas de actos profesionales se destaca en la SAN de 5 de diciembre de 2012 (reproducida, en este punto, por la SAN de 28 de junio de 2018), pero debe tenerse en cuenta que tal solidaridad supone una garantía para los clientes en la medida en que también los bienes de la sociedad (y no solo el patrimonio del socio) responderán de tales responsabilidades. Según la exposición de motivos de la citada ley, es precisamente este régimen peculiar de responsabilidad el que justifica la creación de las sociedades profesionales en beneficio de los profesionales y de sus clientes.

En la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012 se utiliza un argumento adicional: puesto que la sociedad se interponía entre el so-

cio del despacho profesional y la sociedad del despacho Ramón y Cajal, la limitación de responsabilidad ya se producía a través de este último. Hubiera sido interesante que la sentencia enfocara este argumento hacia la posible existencia de un fraude de ley.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2018 refleja otros elementos relevantes: el único socio de la sociedad que facturaba los servicios profesionales era el consejero delegado de la sociedad a la que se prestaban los servicios en régimen de exclusividad. Es posible que todos estos factores hubieran podido llevar a sostener la existencia de un fraude de ley en el caso concreto.

En cambio, no parece decisivo el argumento de la desproporción entre la suma pagada por el cliente a la sociedad en relación con la retribución de esta al socio. En el caso de que se produzca una minusvaloración de las retribuciones percibidas por el socio profesional de la sociedad, con el consiguiente *remansamiento* de rentas, no es preciso acudir a la figura del fraude de ley, sino que debería aplicarse la norma de valoración prevista para las operaciones vinculadas (art. 18 LIS).

4. Las sociedades profesionales como economía de opción

En nuestra opinión, la denominada *insuficiencia de medios* (cuando tales medios no sean necesarios) y el carácter *personalísimo* de los servicios prestados no justifican, por sí solos, la aplicación del art. 16 (*simulación*) ni del 15 (*fraude de ley*) a las sociedades profesionales. Además, las sociedades profesionales de la Ley 2/2007 son completamente *veraces* (en el sentido de que ponen de manifiesto la existencia de los socios profesionales que prestan materialmente los servicios).

Esto no supone que el uso de sociedades profesionales constituya siempre y por definición una legítima economía de opción. Probablemente una *letterbox company* (una mera *sociedad buzón*) constituida en un paraíso fiscal pueda calificarse de *sociedad simulada*. También es posible que una sociedad profesional se utilice como un eslabón más de un entramado artificioso para defraudar la ley tributaria [GARCÍA NOVOA, (2012), ep. III *in fine*] pero todo ello exige probar circunstancias adicionales a las que se describen en la Nota de la Agencia respecto de las sociedades profesionales. En los casos en que no exista ningún elemento artificioso, no deberían aplicarse los arts. 15 y 16 de la LGT, sino el régimen de operaciones vinculadas entre el socio y la sociedad (art. 18 de la LIS) [cf. PÉREZ BUSTAMANTE, DAVID y DÍAZ GARCÍA, ALEXANDRA (2019), ap. 6.2.2].

IV. Propuestas de modificación y reforma

1. Planteamiento

Puede concluirse que la situación actual no es satisfactoria. La Administración *abusa* de la simulación. La cláusula del *fraus legis* apenas se utiliza y los tribunales mantienen posturas contradictorias.

La solución exige actuar en varios campos: la regulación del fraude de ley y de las sanciones tributarias; la regulación de los mecanismos de informa-

ción al contribuyente; la práctica de la Administración y la postura de los tribunales.

2. Regulación del «conflicto» y de las sanciones tributarias

En primer lugar, deben eliminarse las causas que llevan a abusar de las declaraciones de simulación en perjuicio del fraude de ley. Estas causas consisten en la existencia de un procedimiento especial y en la imposibilidad de imponer sanciones salvo en supuestos muy especiales (identidad sustancial con los hechos descritos en los *informes de conflicto* ya publicados en el portal de la Agencia).

En cuanto al procedimiento especial, no existen motivos que lo justifiquen [cf. GARCÍA BERRO (2010), pág. 32]. Si una mera liquidación tributaria puede hacer *lo más* (declarar la simulación), ¿por qué no puede declarar directamente la existencia del fraude de ley? Podría pensarse que esto supone una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, al estudiarse el expediente por una comisión en la que se encuentra representada la Dirección General de Tributos. En la práctica se produce el efecto contrario: la Agencia Tributaria huye del fraude de ley porque le resulta más ágil la simulación.

Por lo que se refiere a la posibilidad de imponer sanciones, la regulación actual es sumamente deficiente y plantea dudas de constitucionalidad en cuanto hace depender la sanción de los meros criterios administrativos fijados por la «comisión del conflicto».

Siguiendo al profesor PALAO TABOADA [(2016), pág. 479] pensamos que debería suprimirse de la LGT toda referencia específica a las sanciones del *conflicto*. El fraude de ley (*conflicto*) no supone, en sentido estricto, la aplicación analógica de las normas tributarias, sino su manipulación artificiosa. Desde esta perspectiva no se justifica un tratamiento específico de las infracciones y sanciones. Bastaría con aplicar las infracciones y sanciones previstas en la Ley General Tributaria (en particular aquellas contempladas en los arts. 191 a 197), siempre, eso sí, que en el caso concreto pueda demostrarse un grado suficiente de culpabilidad en opinión de [en este sentido GARCÍA BERRO (2010), pág. 33].

Es cierto que la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 consideró que una condena por delito fiscal a través de un fraude de ley constituye «una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código Penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE» (FJ 5.º).

El Tribunal Constitucional añadió que «la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria» (FJ 6.º). Paradójicamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 129/2008, ante un supuesto idéntico, calificado de *simulación* por la sentencia penal recurrida, considera que no se lesiona el principio de tipicidad penal, pues

la conclusión penal (...) de que se ha producido una conducta defraudatoria en el sentido del art. 349 del Código Penal anterior no se sustenta ya, como en el objeto de la STC 120/2005, en la simple consideración de que se ha reali-

zado un negocio jurídico en fraude de ley, consideración que ahora expresamente se niega, sino en la apreciación de que la compraventa de acciones efectuada tiene componentes de simulación que hacen que la conducta de su promotor reúna todos los caracteres típicos del delito de defraudación tributaria (FJ 5.º).

La postura del Tribunal Constitucional es confusa,⁶ pues deja abierta la puerta a castigar penalmente una misma conducta en función de que se califique como *simulación* en lugar de *fraude de ley*.

Quizá puede leerse entre líneas la posibilidad de castigar penalmente el fraude de ley cuando se demuestre el dolo. En efecto, la Sentencia 120/2005 señala que

la evidente merma de los ingresos a la Hacienda Pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código Penal de 1973. *Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello* (FJ 5.º, la cursiva es nuestra).

La STC 120/2005 continúa afirmando que el ánimo doloso existe, por definición, en las conductas simuladas, pero no en el fraude de ley. Esto es coherente con la supresión del elemento subjetivo (propósito de eludir el impuesto) en el art. 15 de la LGT de 2003. Ahora bien, el que el fraude de ley no requiera dolo, no impide que pueda concurrir en el caso concreto.

Una solución alternativa a la que aquí proponemos estaría en limitar la posible imposición de sanciones en el fraude de ley (*conflicto*) a aquellos casos en que se demostrara un propósito defraudatorio. Así se contemplaba en el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 28 de febrero de 2003. Recordemos, no obstante, que esta propuesta suscitó tales críticas que terminó siendo suprimida del proyecto remitido a las Cortes [PALAO TABOADA (2016) pág. 479].

En todo caso, estas reformas legislativas no pueden adoptarse de modo aislado. Deben acompañarse de otras de carácter legislativo, administrativo y judicial.

Así sería conveniente una reforma de las sanciones, de modo que no fuera suficiente la mera negligencia para aplicarlas y que el grado de culpabilidad tuviera un papel más relevante y menos automático en la determinación de las sanciones.⁷

Además, la Administración debería adoptar medidas preventivas. La *Nota* de la Agencia puede tener la virtud de advertir al contribuyente sobre conductas que la AEAT considera *simuladas*, pero resulta sumamente imprecisa

⁶ Cf. GARCÍA BERRO (2010), págs. 29 y ss., con referencia también a las SSTC 48/2006 y 145/2008.

⁷ Cf. la crítica al automatismo en las sanciones expresada por GARCÍA BERRO *et al.* (2018), pág. 249 y ss.

(tanto en su forma como en su contenido) y excesivamente agresiva en sus planteamientos sobre las sociedades profesionales.

Aunque hemos propuesto la supresión del procedimiento especial para la declaración del *conflicto*, pensamos que la Dirección General de Tributos debería dictar disposiciones interpretativas inspiradas en el conjunto de los expedientes tramitados (de modo mucho más sintético que en el único informe publicado hasta la fecha, que se extiende más de cuarenta páginas). También sería conveniente que este órgano dictara cuanto antes disposiciones interpretativas a partir de los casos de fraude de ley detectados por los órganos de comprobación.

3. Regulación de los mecanismos de información al contribuyente

Para que la reforma del fraude de ley resulte eficaz deberían reforzarse también los mecanismos de consulta por parte de los contribuyentes, de modo que pudieran plantearse no meras cuestiones abstractas, sino solicitudes del cálculo de las consecuencias tributarias de operaciones complejas. Esta posibilidad se contempla para las entidades que se hayan adherido al Foro de Grandes Empresas:

El apartado II.2 del documento de *Conclusiones del grupo de trabajo sobre el nuevo modelo de relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*, de 29 de octubre de 2013, según el cual, con independencia del mecanismo legal de consulta ante la Dirección General de Tributos, las empresas podrán plantear a la AEAT sus dudas sobre el tratamiento tributario de operaciones de especial complejidad y trascendencia económica, acompañando un informe en el que expondrán el criterio que entienden aplicable. La AEAT, a la vista de lo anterior, podrá emitir un informe sobre las cuestiones planteadas recogiendo los criterios sobre el tema de los órganos de aplicación de los tributos, en los términos establecidos en dicho documento. [AEAT (2016), pág. 9].

Esta vía presenta algunos inconvenientes: *a)* no dispone de un apoyo normativo expreso, *b)* la Agencia se muestra reticente a utilizarla y *c)* podría considerarse discriminatoria, en cuanto solo es posible para las grandes empresas adheridas al *Foro*.

Estas dificultades desaparecen en la figura de las «propuestas previas de tributación» previstas en las Normas Forales Tributarias de Álava (art. 87 de la Norma Foral 6/2005), Guipúzcoa (art. 87 de la Norma Foral 2/2005) y Vizcaya (art. 89 de la Norma Foral 2/2005). Reproducimos la regulación establecida en Vizcaya:

Artículo 89. Concepto y procedimiento de las propuestas previas de tributación.

1. Los obligados tributarios podrán someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad, en los términos que se establezca reglamentariamente.

2. Las propuestas a que se refiere el apartado anterior, deberán incluir, además de una descripción exhaustiva de todos los elementos que puedan influir en la determinación de la deuda tributaria correspondiente a las operaciones

o a la combinación de operaciones para las que se proponga este procedimiento de vinculación administrativa previa, el cálculo de la incidencia en la cuantificación de la deuda tributaria correspondiente realizado por el obligado tributario, con explicación de los criterios utilizados al efecto.

3. Las propuestas previas de tributación deberán presentarse ante la Administración tributaria con anterioridad a la realización del hecho imponible, y en el caso de los tributos con periodo impositivo, antes de la finalización de aquel en que deba ser de aplicación el contenido de la propuesta.

La Administración tributaria archivará las propuestas presentadas fuera del plazo señalado.

4. El plazo máximo para resolver las propuestas previas de tributación será de seis meses. La falta de aprobación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios ni de la cuantificación expresados en la propuesta.

5. Reglamentariamente se regulará el procedimiento y los requisitos para la presentación y aprobación de propuestas previas de tributación.

Artículo 90. Efectos de la aprobación de las propuestas previas de tributación.

1. La aprobación por parte de la Administración tributaria de una propuesta previa de tributación vinculará a ésta, cuyos órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar el contenido de la misma, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o que se haya modificado la normativa aplicable.

2. La resolución de una propuesta previa de tributación no podrá ser objeto de recurso o reclamación de ningún tipo, sin perjuicio de los que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de la misma.

Volviendo al Foro de Grandes Empresas, la Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de 28 de octubre de 2016 recuerda que

el apartado 2.4 del CBPT ya prevé que las empresas adheridas puedan presentar un anexo explicativo junto con sus declaraciones tributarias que, en la medida en que los datos comunicados se adapten a la realidad y los criterios aplicados estén razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa a que refiere la Ley General Tributaria.

Esta previsión es digna de elogio, pero debería extenderse a la totalidad de los contribuyentes.

En efecto, sería razonable que cuando un contribuyente realice una operación de planificación fiscal que pueda originar dudas sobre su posible calificación como *conflicto* pueda advertir a la Administración aportando los criterios en que se funda, de modo que se consiga plena transparencia y quede demostrada la buena fe.

4. Práctica administrativa

Por otra parte, sería preciso que los órganos directivos de la Agencia dictaran instrucciones detalladas para limitar las declaraciones de simulación y encauzar a través del fraude de ley (*conflicto*) las figuras que merezcan tal calificación. Al mismo tiempo, deberían respetarse las economías de opción, aunque supongan una reducción de ingresos tributarios. Si estas no se con-

sideran adecuadas, debería suprimirse su apoyo normativo (*v. gr.* incremento de los tipos marginales del IRPF y reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades).

5. Postura de los tribunales

Además, sería importante que los tribunales contenciosos (incluyendo la *jurisprudencia menor*) incrementaran el rigor de su argumentación, evitando formulaciones genéricas [*cf.* CARRASQUER CLARI (2017), ap. IV] y esforzándose por rechazar las calificaciones administrativas de simulación cuando esta no sea su verdadera naturaleza [*cf.* GARCÍA BERRO (2010), págs. 25 y ss. El autor critica la complacencia de los tribunales con las declaraciones administrativas de simulación en supuestos que deberían haberse calificado como *fraude de ley o conflicto*].

Debe tenerse en cuenta que el *fraus legis* solo puede definirse mediante fórmulas relativamente abiertas. En este sentido, tanto la redacción de 1963 como la de 2003 resultan correctas. La precisión solo puede producirse a través de la jurisprudencia. Por eso resulta especialmente necesario que esta opere con rigor conceptual [PALAO TABOADA (1998), pág. 27].

Bibliografía:

- AEAT (2016): *Propuesta para el Reforzamiento de las Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal Empresarial de las Empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias*.
- AEAT (2019): *Nota sobre interposición de sociedades por personas físicas*.
- BORJA SANCHÍS, ADORACIÓN (2018): «La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.
- CARRASQUER CLARI, MARÍA LUISA (2017): «Los límites a la autonomía de la voluntad como mecanismo de corrección de la elusión fiscal (comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016; recurso 2553/2015)», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núms. 29-30.
- GARCÍA BERRO, FLORIÁN (2010): «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145.
- GARCÍA BERRO, FLORIÁN (dir.) (2018): *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- GARCÍA FREIRÍA, MÓNICA (2017): «La responsabilidad tributaria en la constitución de sociedades creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta. Un análisis desde la teoría de la interpretación jurídica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR (2012): «Régimen Fiscal de las Sociedades de Profesionales», en AA. VV., *Comentarios a la Ley de Sociedades Profesionales*, Aranzadi, Cizur Menor.
- (2019): «Sociedades Instrumentales. Puestas e interpuestas», *Taxlandia*, 9 abril.
- LUCAS DURÁN, MANUEL (2015): «*Interposición* de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción. Análisis

- de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 389-390.
- MÁRQUEZ SILLERO, CARMEN y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, ANTONIO (2017): «Actuación inspectora. Sociedad interpuesta. Simulación. Acuerdo sancionador. Supuesto de hecho. Comentario», *Carta Tributaria. Revista de opinión*, núm. 31.
- MARTÍN BENÍTEZ, GLORIA (2017): «El Derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016)», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 47.
- MORÓN PÉREZ, MARÍA DEL CARMEN (2015): «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22.
- PALAO TABOADA, CARLOS (1998): «¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 23.
- PALAO TABOADA, CARLOS (2016): «The Spanish General Anti-Abuse Rule», *Bulletin for International Taxation*, agosto.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, JOSÉ (2019): «La presión fiscal de la AEAT sobre las sociedades profesionales», AEDAF, Sección de IRPF.
- PÉREZ BUSTAMANTE, DAVID y DÍAZ GARCÍA, ALEXANDRA (2019): «Problemática en el tratamiento fiscal de las sociedades profesionales», *Quincena Fiscal*, núm. 3.