

LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES PARA LA PRESTACIÓN DE ACTIVIDADES PUEDE CONSIDERARSE UNA ECONOMÍA DE OPCIÓN: SAP DE BARCELONA DE 28 DE JULIO DE 2023

Luis Manuel Alonso González

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona
(España)*

Resumen

La confirmación de la absolución del ex presidente de un importante club de fútbol acusado de delito fiscal por desarrollar sus actividades económicas a través de una sociedad de su titularidad permite al tribunal establecer que es aceptable la interposición de una sociedad. Estamos ante una economía de opción.

Palabras clave

Delito fiscal/simulación/sociedad interpuesta/operaciones vinculadas/sanción

Abstract

The confirmation of the acquittal of the former president of a major football club accused of a tax crime for carrying out its economic activities through a company he owns allows the court to say that the utilization of a company may be acceptable. We are facing a legitimate tax mitigation.

Keywords

Tax crime/wham/controlled company/transfer pricings/penalty

Cómo referenciar: Alonso González, L.M. (2023). La interposición de sociedades para la prestación de actividades puede considerarse una economía de opción: Sentencia de la AP de Barcelona de 28 de julio de 2023. *Revista Técnica Tributaria* (143), 225-232

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La AP de Barcelona, en su Sentencia de 28 de julio de 2023, confirma la absolución de la acusación de delito contra la Hacienda Pública que pesaba sobre el ex presidente del Fútbol Club Barcelona Sandro Rosell. La Sentencia dice que *«La prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible amparado por la denominada economía de opción (posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más "económica")»*. Y añade la ausencia de *«ocultamiento de cuota tributaria alguna»*, para también recuperar su idea de que el art. 16 LGT hace *«especial hincapié»* en que la calificación de simulación lo es a los solos efectos tributarios y, además, sólo se sancionará *«si procediere»*. *«De manera que si el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye «simulación», «ficción», o «trampa» (si se nos permite esta expresión coloquial) para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no genera en todos los casos sanción tributaria, parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posea la gravedad necesaria para tener relevancia penal»* (FD 6º).

La Sentencia de 28 de julio de 2023, sin embargo, exige ser puesta en relación con la sentencia de instancia por ser ahí donde se desarrollan aquellos y otros argumentos con más profundidad y extensión. Por eso, es preciso referirse a la Sentencia 411/2022, de 19 de septiembre, del Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona.

2. Supuesto de hecho

En esencia, se consideró por las acusaciones que el Sr. Rosell interpuso la sociedad TRUE OASIS COTTAGE (TOC), entidad bajo su control y dirección, para la percepción de los rendimientos generados por él en la actividad económica de consultoría, asesoramiento e intermediación que prestaba de forma personal y directa. De tal modo, omitió *«dolosamente»* declarar e ingresar los rendimientos de aquella actividad, pero éstos tampoco tributaron en la mercantil a causa de la deducción, *«fraudulentamente»*, de gastos personales. Se trataría de gastos personales no correlacionados con la actividad de la sociedad que servían para neutralizar los ingresos simulados de la sociedad.

Como consecuencia de todo ello, el Sr. Rosell no consignó aquellos rendimientos de su actividad económica en su declaración de IRPF *«en tanto que simuló que tal actividad económica»* era ejercida por TOC. Las acusaciones no admiten la prestación de tales servicios por la entidad en la medida en que, señalan, *«no disponía de medios materiales y personales para prestar esos servicios al margen de su socio único, Don Alexandre Rosell Feliu»*.

La conclusión que alcanzan las acusaciones es que TOC servía de «caja» al acusado para que pudiera percibir los rendimientos de su actividad económico y no tributar por ellos en el IRPF.

3. Fundamentos de derecho

El caso del ex presidente del Fútbol Club Barcelona se resuelve en primera instancia por el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona con la Sentencia 411/2022, de 19 de septiembre. Dicha resolución, de naturaleza absolutoria, sitúa perfectamente la clave del debate en la disyuntiva siguiente: ¿es viable jurídicamente que las labores profesionales de Sandro Rosell (asesoría, consultoría e intermediación, básicamente) puedan desarrollarse por él a través de una sociedad suya, TOC, o sólo pueden desempañarse por él como persona física? De la respuesta que se dé a este interrogante dependerá a quien, a la persona física o a la jurídica, se imputan los resultados económicos de la actividad y, en consecuencia, se penetrará en el terreno de la fiscalidad aplicable, en un caso el IRPF y en el otro el Impuesto sobre Sociedades. Tal respuesta, no obstante, se encuentra condicionada por otra variable, de insuperable importancia, a saber, si la intervención de TOC se ha efectuado mediante un artificio que pueda ser censurable desde el prisma del Derecho Penal.

Planteadas las cosas de ese modo, el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona, a través de un desarrollo pautado e inexorable de sus argumentos, empieza por dejar fuera de duda que es perfectamente posible que aquellas labores profesionales se realicen a través de una persona jurídica: concluye que estamos ante una economía de opción. Parece que existe, pues, *«justificación para que una persona física preste unos servicios, pero los facture una sociedad que en nada ha intervenido en la prestación»* (FD 3º) pues la premisa de la que parte es *«que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible»* y la economía de opción aparece cuando es posible *«afrontar una actividad empresarial o profesional como persona física o jurídica»* pues lo ampara el Ordenamiento Jurídico *«y es expresión de la libertad de empresa consagrada en el artículo 38 de la CE»*.

Esta primera conclusión puede verse condicionada por la respuesta a la variable antes apuntada: *«lo realmente relevante es determinar hasta qué punto la existencia de la sociedad no lo es con el fin de eludir el pago de tributos, o de satisfacer otros en posición más ventajosa»*. A fin de disipar esta duda se analizan las características de TOC en el FD 4º de la sentencia, advirtiéndose que la propia Administración Tributaria había reconocido que era *«una entidad que desarrolla actividad económica y declara los resultados de la misma»*; tiene, por tanto, *«entidad y autonomía propia e independiente de la de sus socios»*. Sin embargo, puntualiza, aun así, habría podido ser utilizada para defraudar de modo que es preciso proseguir en el examen de los rasgos de esa entidad.

En este punto se formulan algunas consideraciones de sumo interés.

En primer lugar, se afirma categóricamente que los servicios facturados por TOC eran prestados por el Sr. Rosell, *«intervención del todo punto lógica pues es la persona capacitada para llevar a cabo aquella labor de asesoramiento e*

intermediación, y motivo por el que los testigos han declarado que contactaron con él, y no con otro, por tanto por ser una persona conocedora del sector al que se refería el asesoramiento y que proporcionaba información de relevancia empresarial para los testigos, de lo contrario no habrán solicitado sus servicios». En suma, una versión bien distinta a la que se sostiene, a menudo, por los órganos administrativos y judiciales sobre la compatibilidad de la naturaleza personalísima de los servicios que se prestan y su encuadramiento en la actividad económica de la sociedad utilizada para ejecutarlos.

Ese es, como subraya el FD 5º de la sentencia, el *«elemento nuclear del proceso: si esta actividad era realizada personalmente por el Sr. Rosell sin que TOC tuviera una participación relevante como sostienen las acusaciones o si podía perfectamente el acusado ejercer esa actividad a través de la entidad TOC»*.

Afrontando la acusación de simulación formulada, el FD 6º se abre con la siguiente consideración:

«Descartada la relevancia del objeto social para calificar de simulada la declaración, resta por analizar si TOC presentaba una estructura idónea y apta para no ser considerada una mera entidad interpuesta al servicio de una tributación más favorable, en perjuicio del erario público»

En tan crucial materia el órgano juzgador examina el acervo jurisprudencial contencioso-administrativo tomando nota del criterio fluctuante seguido en la última década, y presta particular atención a manifestaciones de la propia Administración. Es el caso de la Nota 5/2008, de 30 de abril, de la Subdirección General de ordenación Legal y Asistencia Jurídica sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los integrantes de sociedades de abogacía, consultoría y auditoría, y la Nota 1/2012, de 22 de marzo, recordadas, entre otros extremos, por aceptar que el desempeño de determinadas profesiones no requiere de recursos materiales relevantes frente al factor humano. Para la sentencia, *«no puede desconocerse la incertidumbre que la situación podía provocar en el obligado tributario, cuya actividad inspeccionada es la correspondiente al año 2012, y por tanto en un momento en que la situación era de inestabilidad interpretativa»*.

De tal manera, en el FD 7º, la jueza se encuentra en disposición de acoger la idea de que una intervención real de una sociedad en la actividad, en tanto que ente dotado de personalidad jurídica, implica una entidad interpuesta. Pero, eso no quiere decir nada pues los recelos deben venir dados por la ausencia de los elementos personales y materiales sólo si estos son objetivamente exigibles y ese no es el caso. *«La sociedad constituida por el Sr. Rosell resulta además con una estructura elemental, pues se trata de una sociedad unipersonal y con un único administrador que es quien precisamente presta los servicios profesionales»*, afirma. Pero, *«no puede compartirse la tesis de que la estructura societaria ideada por el acusado, siendo sencilla, y sin la existencia de una doble (o triple) interposición societaria, permiten excluir la simulación, pues esta no exige la constitución de una estructura compleja, cuando a la ideación de entidades se refiere, bastando que se presente como cierto algo que no lo es»*. *«El elemento nuclear es que la sociedad cuente con un elemento material (que resulta ser secundario en la prestación de servicios profesionales, como se ha dicho) y otro personal que directamente aporte a lo que constituye su objeto social, a la con-*

secución de su fin social, lo que exige además que estos elementos resulten suficientes, y que intervengan de modo efectivo en la consecución de los fines sociales». Enfocado así el análisis final se pronuncia de este modo: «no se ha acreditado que la actividad aportada por el Sr. Rosell a la sociedad TOC, de consultoría, asesoría, intermediación y semejantes, no fuera suficiente para el desarrollo de la actividad». «Tratándose de una actividad intuitu personae, basada en la exclusiva capacitación profesional del Sr. Rosell, y en su know how en los negocios (...) no supone que no pudiera organizar la misma a través de una sociedad».

No existió simulación porque TOC «prestó unos servicios reales, procedió a su facturación, recibió los pagos correspondientes a los servicios prestados, los ingresó en su contabilidad, y los asumió como propios, e incluso a efectos fiscales, al integrarlos en su base imponible del IS; a su vez las empresas con las que contrató, incluyeron en sus respectivas contabilidades las facturas presentadas a pago, y tributaron por tales conceptos, siendo dados por válidos por la administración tributaria. No puede considerarse esto una mera apariencia al servicio de la defraudación penal».

También pone de relieve que «esta desconfianza en el uso de sociedades para la consecución de una actividad profesional, la ostenta la administración tributaria de manera dispar». Se está refiriendo al hecho de que en el caso de una sociedad con características muy similares a TOC y con la que mantuvo relaciones negocials, TESERA, fue objeto, sin embargo, de una regularización completamente distinta: «no obstante el paralelismo entre esta entidad y TOC, la administración tributaria no consideró un supuesto de simulación, sino que aplicó el régimen de las operaciones vinculadas, con la consecuente regularización de la situación, sin siquiera imposición de sanción administrativa, y por consiguiente, tal y como reconocieron tanto la perito como el actuario ..., con nula trascendencia penal, pues la aplicación de la regularización a través del complejo sistema de las operaciones vinculadas presupone la inexistencia de simulación así como la posible consideración de fraude a los efectos penales. Es decir, en estos supuestos la actuación de la administración se limita a regularizar la situación imponiendo, en su caso, que no siempre, una sanción administrativa, sanción que no se produjo, sin que en modo alguno se comuniqué a la fiscalía a los efectos de la posible persecución de un delito fiscal». «Esta actuación tan dispar de la administración tributaria ha permitido que en un supuesto quedara en el ámbito de la simple infracción administrativa la regularización de las deudas tributarias de TESERA, sin siquiera la imposición de una sanción administrativa. Por el contrario, en el caso objeto del presente procedimiento, ha elevado a la categoría de simulación la misma situación, llegando incluso a remitir el resultado de la inspección a los fines de valorar la posibilidad de sanción en la vía penal. Con ello, lo que podía haber quedado en el ámbito de la mera infracción administrativa, y muestra de ello es el supuesto de TESERA expuesto, se ha exacerbado hasta la consideración de conducta penalmente relevante». «Esta comparativa —concluye— permite sentar dudas razonables sobre la consideración de OTC y su actividad como simuladas» al punto de invocar el principio in dubio pro reo.

«La conclusión es clara —para el Juzgado de lo Penal nº 3 de Barcelona—: si TOC es una persona jurídica válidamente constituida, con personalidad propia,

con un único socio administrador que por su conocimiento en el ámbito de la consultoría y de la asesoría es reclamado por otros profesionales ...se puede decir que aporta los medios personales que son primordiales en este tipo de actividades, que además son suficientes, para llevar a término la actividad propia de la sociedad. En este contexto no puede haber simulación en el ámbito penal. Conclusión además alcanzada por la propia administración tributaria en otros supuestos idénticos, habiendo conferido un tratamiento radicalmente opuesto al presente».

La sentencia de instancia es objeto de confirmación por la Sentencia dictada por la Sección octava de la Audiencia Provincial de Barcelona el día 28 de julio de 2023. Básicamente, la AP respalda las valoraciones hechas por el Juzgado nº 3, si bien destaca al establecer como premisa del debate *«que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles resulta posible amparado por la denominada economía de opción (posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más "económica")»*. Además, reitera la ausencia de *«ocultamiento de cuota tributaria alguna»*. Y, por último, recupera la tesis que ya mantuvo en su Sentencia de 17 de julio de 2017, Caso BB&MA, como ya hiciera antes la sentencia de instancia, en el sentido de que considerar que el art. 16 LGT hace *«especial hincapié»* en que la calificación de simulación lo es a los solos efectos tributarios y, además, sólo se sancionará *«si procediere»*. *«De manera que si el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye «simulación», «ficción», o «trampa» (si se nos permite esta expresión coloquial) para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no genera en todos los casos sanción tributaria, parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posee la gravedad necesaria para tener relevancia penal»* (FD 6º).

4. Análisis

La resolución del Caso Rosell por los tribunales penales arroja algunos elementos de reflexión en la cruzada emprendida por Hacienda contra las sociedades profesionales interpuestas desde hace ya varios lustros.

1. Demuestra, por enésima vez (Casos Recoletos, Albiñana, Sagardoy, BBM&A, Mendimendiya) que la jurisdicción penal mantiene un punto de vista distinto de la Administración y de la jurisdicción contenciosa. Mientras estas últimas niegan la viabilidad de la interposición societaria en el desempeño de una actividad profesional (o empresarial) los tribunales penales rechazan esta posición tan restrictiva o, al menos, niegan su trascendencia penal. Las sonoras derrotas de la Hacienda Pública en algunos casos mediáticos, como éste o el del futbolista Xabi Alonso, deberían hacer pensar en la conveniencia de llevar a la jurisdicción penal este tipo de asuntos. La excepción a la regla la encabeza el Caso Noos, que no deja de ser adscribible a este tipo de defraudaciones.

2. Con la SAP Barcelona de 28 de julio de 2023 se asienta una tesis que limita la trascendencia que tiene la simulación tributaria cuando el litigio discurre en

el terreno penal al punto que se admite su no sancionabilidad con arreglo a muy interesantes consideraciones. Contrasta esta posición con la extensión de la sanción en todo caso en la simulación tributaria que está patrocinando la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo en los últimos años.

3. No es una cuestión menor que en el Caso Rosell exista una única interposición societaria. Hay que recordar que, en su origen, la campaña contra las sociedades profesionales interpuestas se enderezó a frenar el abusivo esquema de doble interposición societaria en la práctica de numerosos despachos profesionales. De acuerdo con la doctrina y jurisprudencia que se ha ido generando, la calificación de simulación se ha ido reservando a estos casos donde es más fácil discernir el abuso. Al contrario, cuando hay una sola sociedad interpuesta predomina la sensación de que es viable regularizar acudiendo a la normativa de operaciones vinculadas bajo el lema de que si no hay simulación cabe discutir de precios de transferencia. A la inversa, lógicamente, si ese es el núcleo del debate y no la simulación ya no procede derivar el conflicto hacia la esfera penal. Al menos, nunca ha sucedido y así se manifiesta la sentencia del Caso Rosell.