

Roj: **SJP 32/2015** - ECLI: **ES:JP:2015:32**Id Cendoj: **28079510272015100001**Órgano: **Juzgado de lo Penal**Sede: **Madrid**Sección: **27**Fecha: **31/03/2015**Nº de Recurso: **314/2013**Nº de Resolución: **139/2015**Procedimiento: **PENAL - PROCEDIMIENTO ABREVIADO/SUMARIO**Ponente: **ELENA RAQUEL GONZALEZ BAYON**Tipo de Resolución: **Sentencia**

### JUZGADO DE LO PENAL NUMERO VEINTISIETE DE LOS DE MADRID

Doña Elena Raquel González Bayón, Magistrada-Juez del Juzgado de lo Penal número Veintisiete de los de Madrid, en Procedimiento Abreviado número 314/13, dimanante de Diligencias Previa número 40/10, del Juzgado de Instrucción nº38 de Madrid, ha dictado, en nombre del Rey, la siguiente,

#### **SENTENCIA núm. 139/15**

En Madrid, a treinta y uno de marzo de dos mil quince.

Por la presente Sentencia resuelvo, la causa seguida como Procedimiento Abreviado número 314/13, por dos delitos, referidos al impuesto del IRPF por ausencia de práctica de retenciones correspondiente a los ejercicios del 2004 y 2005 y dos delitos, referidos al impuesto del IRPF por ausencia de declaración del mismo, correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005, contra Bienvenido, nacido en Pitillas (Navarra), el NUM000 /1935, hijo de Evelio y Martina, con D.N.I.: NUM001, representado por el Procurador de los Tribunales Sr. José Lledó Moreno y defendido por el Letrado D. Ignacio Ayala Gómez, como Responsable civil subsidiario SAGARDOY ABOGADOS SL, representado por el Procurador de los Tribunales Sr. José Lledó Moreno y defendido por el Letrado D. José Antonio Choclán Montalvo. Ha sido parte acusadora en esta causa el Ministerio Fiscal y la Acusación Particular de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, defendida por la Abogacía del Estado, en la persona de D. Ignacio Herranz Elizalde.

#### **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.-** Con fechas 16, 17 y 18 de febrero de 2015, ha tenido lugar en este Juzgado de lo Penal la vista oral, de la causa seguida contra Bienvenido y como Responsable civil subsidiario Sagardoy Abogados SL.

**SEGUNDO .-** En su escrito de calificación el Ministerio Fiscal interesó la condena del acusado como autor penalmente responsable de A) 2 delitos previstos en el art. 305 del CP, referidos al impuesto del IRPF por ausencia de práctica de retenciones correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005 por la sociedad Sagardoy Abogados SL y B) 2 delitos previstos en el art. 305 del CP, referidos al impuesto del IRPF por ausencia de declaración del mismo correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005. Es autor, conforme a los arts. 28, párrafo 1º y 31 del CP, el acusado y de la pena de multa la sociedad Sagardoy Abogados SL. Procede imponer al acusado por A), la pena de 2 años de prisión, por cada uno de los delitos, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y por el ejercicio del 2004, la pena de multa de 640.000€, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago, por tiempo de 100 días y por el ejercicio del 2005, la pena de multa de 780.000€, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago por tiempo de 150 días, de la pena de multa responderá también solidariamente la sociedad Sagardoy Abogados SL. Por cada uno de los delitos B), la pena de 2 años de prisión, inhabilitación especial para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y por el ejercicio del 2004, pena de multa de 360.000€, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago por tiempo de 80 días y por el ejercicio del 2005, pena de multa de 340.000€, con responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago por tiempo de 70 días. Con pérdida



de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de cuatro años.

El acusado indemnizará a la Hacienda Pública en la cuantía de 319.107,57€ por las retenciones del ejercicio de 2004, en 374.406,92€ por las retenciones del ejercicio de 2005, 185.814,8€ por el IRPF del 2004 y 171.083,81€ por el IRPF de 2005, que ascienden a un total de 1.050.413€, más los intereses de demora correspondientes a la cuota defraudada conforme a lo dispuesto en los arts. 921 de la LECv, derogada y actual del art. 576.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero y art. 36 de la Ley General Presupuestaria y 58 de la Ley General Tributaria. Conforme al art. 120. 4º del CP, responderá subsidiariamente de los anteriores, la sociedad Sagardoy Abogados SL.

En el acto del juicio oral las elevó a definitivas, dejando en su caso, la determinación de la responsabilidad civil a la fase de ejecución de sentencia.

**TERCERO.**- En su escrito de calificación la Acusación Particular de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, (AEAT), interesó la condena del acusado por cuatro delitos contra la Hacienda Pública correspondientes a Retenciones/IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, e IRPF de los mismos ejercicios. Es autor de tales hechos, el acusado, de conformidad con el art. 28 CP, como obligado tributario por el IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, y como Administrador único de Sagardoy Abogados SL, respecto de la falta de retenciones. Procede imponer al acusado, por cada uno de los delitos, la pena de dos años y cuatro meses de prisión, multa del tanto de la cuota defraudada, con responsabilidad subsidiaria en caso de impago por tiempo de 6 meses, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de cinco años, e inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena. Será igualmente condenado al pago de las costas incluidas las de la Acusación Particular.

En concepto de responsabilidad civil deberá indemnizar a la Hacienda Pública el importe de las cantidades dejadas de ingresar por cada uno de los delitos, esto es, 355.349,44€ y 335.185,76€ por las retenciones no practicadas por Sagardoy Abogados SL, mas 193.571,61€ y 180.465,49€ por su IRPF no satisfecho, importes que se incrementarán en todos los casos en la cuantía que proceda en concepto de intereses de demora del art. 58 de la L.G.T., sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 576 de la L.E.Cv. vigente. Será declarada responsable civil directa la sociedad Sagardoy Abogados SL.

En el acto de la vista las elevó a definitivas, dejando en su caso la determinación de la responsabilidad civil a la fase de ejecución de sentencia.

**CUARTO.** - La defensa del acusado, en igual trámite, interesó la libre absolución de su patrocinado, con declaración de oficio de las costas procesales. En el acto de la vista, las modificó en el sentido de añadir un punto 4.8 "alternativa y pericialmente se ha acreditado que en aplicación de los criterios de liquidación tenidos en cuenta por la Actuaría, la cuota supuestamente debida en el IRPF de 2004 y 2005, sería siempre inferior a 120.000€". Manteniendo el resto y elevándolas a definitivas

**QUINTO.** - El Responsable civil subsidiario Sagardoy Abogados SL, interesó en igual trámite, la libre absolución de su patrocinado, con declaración de oficio de las costas procesales. Manteniéndolas y elevándolas a definitivas.

## HECHOS PROBADOS

Apreciando en conciencia la prueba practicada, expresa y terminantemente se declara probado que la sociedad Sagardoy Abogados SL se constituyó el 28 de diciembre de 2000, siendo Administrador único de la misma el acusado Bienvenido, mayor de edad, sin antecedentes penales, teniendo el domicilio fiscal en la c/ DIRECCION000, NUM002 de Madrid y por objeto social la prestación de servicios jurídicos profesionales propios de la abogacía por medio de sus socios y de los abogados que ejerzan su profesión en ella.

En los ejercicios 2004 y 2005 prestaron servicios jurídicos para Sagardoy Abogados, S.L, las sociedades Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. las cuales no fueron interpuestas, ni utilizadas para obtener un beneficio fiscal. Antes del cambio regulatorio acontecido en el 2003, Proinsa, Foro y Gabinete prestaban y facturaban servicios a Sagardoy Abogados, S.L., conforme al régimen de transparencia fiscal vigente entonces. A partir del 1/1/2003, se eliminó el régimen de transparencia fiscal para sociedades de profesionales y las tres entidades continuaron operando de la misma forma completamente transparente, pasando sus rendimientos a residenciarse a partir de entonces en sede del Impuesto sobre Sociedades.

Los medios materiales y humanos de Proinsa, S.L. Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. y **Foro Laboral Sagardoy**, S.L, eran los adecuados para la prestación de servicios jurídicos, no sólo el trabajo de sus propios



socios profesionales, sino también el de los abogados y colaboradores externos que se contrataban para ello, las oficinas e instalaciones para desarrollar el trabajo, así como el personal administrativo, los equipos informáticos y el material necesario para llevarlo a cabo.

Proinsa, S.L. fue creada en el año 1989, dedicándose a la explotación de una finca agrícola, al arrendamiento de bienes inmuebles de su titularidad y a la prestación de servicios jurídicos. **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., por su parte, fue creada siete años antes de que existiera Sagardoy Abogados, S.L y su objeto social ha sido desde el principio, por un lado, la intermediación y la coordinación en la prestación de servicios jurídicos y profesionales propios de la abogacía, con especial dedicación a la materia laboral y de Seguridad Social y, por otro, el arrendamiento de inmuebles. Gabinete de Relaciones Laborales, S.L., surgida cuatro años antes que Sagardoy Abogados, S.L., su objeto social era la realización de trabajos jurídicos.

En el ejercicio de 2004, Proinsa, S.L. obtuvo un resultado, antes de impuestos, de 483.148,41€, abonando la cantidad de 87.871,21€, en concepto de Impuesto sobre Sociedades. En el ejercicio de 2005, la agregación de los resultados de las diferentes actividades de la empresa igualmente resultó en beneficios, pagando la cantidad de 111.276,06€ por Impuesto sobre Sociedades.

Los ingresos obtenidos por **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. por sus trabajos jurídicos, a Sagardoy Abogados, S.L. y a otras personas y entidades, constan declarados y objeto de tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Así, en el ejercicio de 2004, la entidad abonó 62.712,27€, y en el 2005, la cantidad de 44.276,31€.

Los abogados y colaboradores que realizaron trabajos para Gabinete de Relaciones Laborales, declararon y tributaron por los ingresos así obtenidos en su I.R.P.F y Gabinete de Relaciones Laborales tributó a la Hacienda por los beneficios obtenidos como consecuencia de su actividad de prestación de servicios jurídicos. Por los rendimientos conseguidos en el ejercicio 2004, ingresó 51.332,46€ y en el 2005, fue de 25.690,54€.

Así, en el ejercicio de 2004 el Sr. Bienvenido abonó 203.587,30€ en concepto de I.R.P.F, ya que sus ingresos, como persona física, por el desarrollo de la actividad económica de la abogacía y realización de servicios jurídicos, habían sido de 1.069.760,09€.

En el ejercicio de 2005, el acusado pagó por I.R.P.F. la cantidad de 151.591,87€, derivados fundamentalmente de los ingresos obtenidos por su actividad económica de tipo jurídico, que habían sido de 825.970,06€.

La cuota total resultante es inferior a 120.000€, tanto en el 2004 como en el 2005.

Cuota diferencial total

Cantidades abonadas en IS por Proinsa, Foro y Gabinete

Retención pagos a Proinsa, Foro, Gabinete

Cuota por los gastos que se dicen no deducibles

Cuota por rendimiento uso finca Proinsa

CUOTA MÁXIMA DEFRAUDADA

2004

381.136,32

-102.625,21

-84.940

-107.371,46

-18.944,84

67.254,81

2005

356.770,92

-107.202,48

-69.100,06

-126.036,69

-23.456,33

30.975,36



Sagardoy Abogados S.L., practicaba e ingresaba las retenciones correspondientes cuando los servicios eran llevados a cabo directamente por los socios personas físicas, pero cuando los servicios eran llevados a cabo y facturados por las entidades, Sagardoy Abogados, S.L. ni podía, ni debía practicar retenciones. Además estos pagos a las sociedades nunca fueron ocultados a la Hacienda Pública, fueron facturados, contabilizados y objeto de declaración fiscal a través de las declaraciones trimestrales y el resumen anual de IVA, de las declaraciones del Impuesto de Sociedades y de las declaraciones con terceros, modelo 347. Por tales pagos las entidades de autos presentaron y abonaron las correspondientes autoliquidaciones por I.S.

Los socios, asimismo, declararon en su IRPF la totalidad de los rendimientos percibidos de las sociedades profesionales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Los hechos declarados probados derivan de la prueba practicada en el acto del juicio oral.

De la prueba documental dada por reproducida y testifical practicada y apreciadas de conformidad con lo prevenido en el art. 741 LECrim . no ha quedado probada el acta acusatoria.

El delito fiscal regulado actualmente por el art. 305 del CP . exige los siguientes presupuestos para su estimación:

- Una conducta típica, realizada bien por acción u omisión y dirigida a una de estas finalidades: a la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie, a la obtención indebida de devoluciones o al disfrute indebido de beneficios fiscales.

- Un elemento subjetivo del injusto, consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas, engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no solo el que desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quien sabedor de la obligación de declarar impuesta en el art. 31 de la CE . , 35 de la LGT . y en la Ley Reguladora del impuesto de que se trate, en este caso el de Sociedades, omite la declaración, pues en este supuesto, la Hacienda puede concluir, que el sujeto no tenía nada que declarar, enseñando la doctrina consagrada del TS que el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es que como dice la Sentencia de 2 de marzo de 1988 , " ... quien omite la declaración exigida, con intención de eludir el impuesto, no debe ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido. Claro es, que la detección del ánimo defraudatorio ha de hacerse mediante "facta concludentia" o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador", y

- Un determinado resultado lesivo para el Fisco que ha de superar determinada suma y que opera como condición objetiva de punibilidad o como consideran algunos autores de procedibilidad, exigiendo el Legislador que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados, supere la cifra de 120.000 €, siendo que si la cuota defraudada no alcanza ese montante la infracción cometida queda relegada a un ilícito típicamente administrativo a resolver en un expediente sancionador incoado por la Admón. de Tributos, debiendo de tener presente que, la eficacia que en el ámbito penal cabe conceder a las actas y diligencias extendidas por la inspección tributaria a que hacen referencia los arts. 145 LGT y 49 y ss. del Reglamento Gral . de la Inspección de los Tributos, ha sido objeto de análisis por el TC que, en su sentencia 76/90 de 26 de Abril , viene a declarar que el acta de inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una noticia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en base al juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez Penal libremente aprecie, pudiendo tales actas de inspección ser objeto de contradicción por la parte a quien su contenido perjudique.

El tipo previsto en el art. 305 CP es de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria. La conducta típica, por acción u omisión, exige eludir el pago de tributos, entre otros supuestos, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, exceda de 120.000 € de forma que dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo que como tal habrá de ser fijado por la Jurisdicción penal en el juicio correspondiente, es decir, como señala la STS de 21 de noviembre del 91 "la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal", sino que es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior habida cuenta el principio de preferencia de la jurisdicción penal recogido en el art. 44 de la LOPJ .



En el caso de autos del análisis y valoración de las pruebas practicadas en el acto del juicio cabe concluir que no se ha acreditado la concurrencia de los requisitos básicos del tipo delictivo por el que viene imputado el acusado.

El objeto social de Sagardoy Abogados SL, según el art. 2 de sus Estatutos es "la intermediación y coordinación en la prestación de servicios jurídicos profesionales propios de la abogacía, con especial dedicación en la materia Laboral y de Seguridad Social, incluyendo dentro de esta actividad la actuación ante Tribunales y Árbitros por medio de sus socios y abogados que presten servicios profesionales para la so-ciedad, así como cualesquiera otras actividades de asesoramiento, gestión, con-sultoría o información dentro del ámbito jurídico, económico, contable, financiero y fiscal, todo ello en su sentido más amplio, tanto de personas físicas como jurídi-cas y comunidades".

En el período 2003-2005 los socios del despacho fueron: Bienvenido , Jose Ramón , Ángel Daniel , Basilio , Eduardo y Promoci-ones Industriales y Laborales Proinsa SL (socio hasta febrero de 2003, fecha en que vende sus participaciones a los restantes socios) y en los ejercicios 2004 y 2005 prestaron servicios jurídicos para Sagardoy Abogados, S.L, las sociedades Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L.

Según las acusaciones en los ejercicios 2004 y 2005, los socios utilizaron un entramado societario con intención de reducir, ilícitamente, su cuota tributaria en el IRPF y la cuota a ingresar por retenciones correspondiente a Sagardoy Abogados SL. Así, los socios Bienvenido y su hijo, Ángel Daniel , Jose Ramón y Basilio desviaron una parte de los ingresos correspondientes a su activi-dad profesional como abogados a sociedades interpuestas, simulando que eran éstas, y no aquéllos, quienes prestaban los servicios.

Estas sociedades eran Promociones Industriales y Laborales Proinsa SL, Gabine-te de Relaciones Laborales SL y **Foro Laboral Sagardoy** SL, por parte del acusado y su hijo. Central de Estudios y Diagnosticos SL y Asesoramiento en Derecho del Trabajo SL, por parte de Jose Ramón y Consultora Laboral y Social SL, por parte de Basilio .

Según la AEAT, a diferencia de los anteriores, Eduardo , también socio, recibió la contraprestación de sus servicios directamente del despacho, sien-do el único que declaró en su IRPF todos los rendimientos de su actividad como abogado.

Tales sociedades, afirman las acusaciones, no prestaron los servicios por los que se facturó a Sagardoy Abogados SL, sino las personas físicas socios y abogados de esta última mercantil, resultando que Sagardoy Abogados SL, tendría que haber practicado unas retenciones de 319.107,57€ en el ejercicio 2004 y 374.406,92€ en el ejercicio 2005. No apreciándose la simulación en la constitución de tales sociedades (algunas constituidas incluso antes de la creación de Sagardoy Abogados SL), sino en la actividad de prestación de servicios por la que facturaban: el despacho paga las facturas emitidas por las sociedades como sí los servicios que originaron el pago hubieran sido prestados por éstas, cuando en realidad habían sido pres-tados por los socios y abogados personalmente. De ahí que los rendimientos por la actividad del socio han de ser calificados como rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, el despacho como entidad pagadora debió prac-ticar retenciones sobre tales rendimientos de actividades económicas.

Como consecuencia de esta estructura societaria creada, los servicios pro-fesionales prestados por las personas físicas fueron pagados por Sagardoy Abogados SL a las sociedades interpuestas, lo que también dio lugar a que el acusado, obtuviera un beneficio fiscal ilícito en su IRPF correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005 derivado de la aplicación de un tipo impositivo, el del Impuesto sobre Sociedades, inferior al que le habría corres-pondido en el IRPF, y a la compensación de gastos que no se consideran fiscal-mente deducibles por falta de justificación. También es procedente la regulariza-ción por rendimientos en especie por la utilización de un coto de caza. El acusado facturó parte de sus servicios directamente a Sa-gardoy Abogados SL y, otra parte, a través de tres sociedades vinculadas, a través de las que facturó parte de sus servicios su hijo, Ángel Daniel . Al carecer de un detalle de los servicios facturados por cada uno de los dos socios, se computan como ingresos del acusado los que resultan de aplicar al total facturado al despacho por las tres sociedades el porcentaje o proporción en que este socio y su hijo factura-ron de forma directa al despacho, respecto del total facturado directamente por ellos, criterio más razonable y favorable al contribuyente.

De las cantidades liquidadas por IRPF del acusado han de restarse las cantidades que el despacho debió retener y que ya se exigen a éste en las cantidades liquidadas previamente y las cantidades satis-fecha, en su caso, por el Impuesto sobre Sociedades.

De todo ello resulta, según las acusaciones, que la cuota presuntamente defraudada por el Sr. Bienvenido , por su IRPF en el ejercicio 2004 ascendería a 103.571,61€ (381.136,32€ menos 187.564,71€ que es el resultado de sumar la cantidad que debió retener el despacho y la cuota de IS satisfecha) y en el ejerci-cio 2005 a





180.465,49€ (resultado de restar a 356.767,97€ la cantidad de 176.302,48€, suma de cantidad que se debió retener y cuota de IS). Documentación obrante e los folios 10-23, Informe Consultivo nº NUM003 , de la Abogacía del Estado, emitido el 25/11/2009; folios 24-132. Informe-denuncia por supuestos delitos contra la Hacienda Pública, emitido en fecha de 27/7/2009 por la actuario de la Agencia Tributaria Benita ; folios 133. CD unido al Informe-denuncia, con el contenido de los anexos al mismo; folios 134-143. Informe de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Agencia Tributaria, de 26/6/2009, suscrito por el Inspector Coordinador Carlos Daniel , con la conformidad de la Jefa de la Unidad, Gregoria ; folios 220-224. Acta de la ratificación pericial de Benita , de 27/1/2009.

**SEGUNDO** .- Lo cierto es que las sociedades mercantiles de las que el acusado es socio profesional y que en los ejercicios 2004 y 2005 prestaron servicios jurídicos para Sagardoy Abogados, S.L. (Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L.) no fueron interpuestas ni utilizadas para obtener un beneficio fiscal.

Las tres sociedades existían y desarrollaban trabajos de tipo jurídico desde mucho antes que se crease Sagardoy Abogados, S.L. Antes del cambio regulatorio de 2003, Proinsa, Foro y Gabinete prestaban y facturaban servicios a Sagardoy Abogados, S.L., conforme al régimen de transparencia fiscal vigente entonces. A partir del 1/1/2003, se eliminó el régimen de transparencia fiscal para sociedades de profesionales y si bien las tres entidades continuaron operando de forma completamente transparente, sus rendimientos pasaron a residenciarse a partir de esa fecha en sede del Impuesto sobre Sociedades.

De la misma forma, no puede atribuirse un delito derivado del impago de las hipotéticas retenciones a cuenta del I.R.P.F., que habría habido de abonar caso de tributar los profesionales personas físicas por los rendimientos obtenidos por Proinsa, Foro y Gabinete. El principio de legalidad y tipicidad, impide exigir el cumplimiento de una obligación tributaria que nunca llegó a surgir, al ser los servicios facturados por sociedades mercantiles.

La relación jurídica de prestación de servicios entre tales entidades y Sagardoy Abogados, S.L. es real, y en modo alguno constituyó una simulación. En las sociedades profesionales de prestación de servicios, la realización de una actividad eficiente y valiosa en el mercado no precisa de medios materiales cuantitativamente abundantes -ni la legislación mercantil y fiscal los exige-, siendo la capacitación profesional de la persona o las personas que las integran lo verdaderamente relevante.

En cualquier caso, los medios materiales y humanos de Proinsa, S.L. Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. y **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., eran los adecuados para la prestación de servicios jurídicos. No sólo el trabajo de sus propios socios profesionales, sino también el de los abogados y colaboradores externos que se contrataban para ello, las oficinas e instalaciones para desarrollar el trabajo, así como el personal administrativo, los equipos informáticos y el material necesario para llevarlo a cabo, sobre lo que más adelante me extenderé.

En este caso no puede apreciarse simulación ya que no se produce ninguna apariencia jurídica que sirva para encubrir la realidad o para poner de relieve la existencia de una realidad distinta que es característica de la simulación. Ninguno de los datos aportados por la Inspección pone en duda la realidad de la constitución lícita de las personas jurídicas implicadas, ni su realidad económica, estando ante entidades que por el volumen de sus activos, así como por el volumen de ingresos, tienen una realidad económica indiscutible.

Se hace hincapié por la AEAT, en la ausencia de empleados, lo que es irrelevante a efectos fiscales, porque las entidades dotadas de personalidad jurídica no prestan materialmente servicios, ni realizan por ellas mismas las actuaciones que les son propias, que se ejecutan por personal asalariado o por los propios socios y en las sociedades profesionales de asesoramiento el factor personal es un elemento decisivo y ello lo ha confirmado la legislación tributaria al someter al régimen de transparencia fiscal, mientras estuvo en vigor, a las sociedades profesionales cuando un determinado porcentaje de los beneficios se atribuyera a "los profesionales, personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades" ( art. 75.1.b LIS ). Pero, incluso en los supuestos en que pudiera resultar aplicable el régimen de transparencia, las rentas imputadas a los socios no podrían calificarse como rendimientos del trabajo ni, sobre todo, existiría obligación de practicar sobre los pagos realizados a la sociedad transparente, retenciones a cuenta de los mismos, por lo que nada podría exigirse a Sagardoy Abogados SL, por ese concepto. En el caso que nos ocupa las sociedades prestadoras de servicios los contrataron en nombre propio, los prestaron por su cuenta y riesgo y asumieron los correspondientes efectos, por lo que no cabe apreciar simulación ya que las sociedades se constituyeron legalmente, realizaron toda otra serie de actividades diversas y sobre todo consumaron los efectos económicos de los negocios concluidos con Sagardoy Abogados que en consecuencia no pueden considerarse simulados al haberse llevado a cabo a través de personas interpuestas reales (folios 376-404. Nota 5/2008, de 30 de abril, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria, "sobre la calificación de las retribuciones percibidas por los socios y resto de integrantes de firmas



de abogacía, consultoría y auditoría"; folios 405-411. Informe de 3/6/2005, emitido por la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública (U.C.C.D.H.P.) de la Agencia Tributaria, concluyendo, en un supuesto análogo al que nos ocupa, la inexistencia de indicios de delito que justifiquen iniciar un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública.

La Agencia Tributaria ha convertido en una defraudación penal una mera discrepancia tributaria acerca de la procedencia o no de deducirse el acusado determinados gastos, a pesar de que está plenamente acreditada su existencia y su vinculación con la actividad profesional como abogado que como persona física llevaba a cabo.

Desde el punto de vista tributario, tampoco resulta conforme a derecho el incremento de la base imponible del I.R.P.F. del mismo, por la aplicación de determinadas rentas de capital que se aduce son derivadas del supuesto uso de aprovechamiento personal de una finca, a pesar de estar plenamente acreditado que en la misma (que no es propiedad del Sr. Bienvenido ) se realiza una explotación económica agrícola y cinegética. En cualquier caso, se trata de una controversia que en ningún caso podría tener trascendencia penal.

Desde mucho antes de los ejercicios de 2004 y 2005, Proinsa, S.L., Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. y **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. venían actuando como sociedades de prestación de servicios profesionales y actuaban como centro de imputación subjetiva de las relaciones jurídicas del acusado. Así, Proinsa se creó el 9/2/1989, **Foro Laboral Sagardoy** comenzó sus actividades el 10/9/1993, y Gabinete de Relaciones Laborales fue constituida el 25/4/1997, por tanto son sociedades con un pasado independiente y autónomo, y con un futuro igualmente desafectado de Sagardoy Abogados, S.L. si ésta desapareciese.

Los socios partícipes de Proinsa, S.L. son el Sr. Bienvenido , Verónica , Ángel Daniel y Constanza . El objeto social de la compañía Proinsa es la explotación de una finca agrícola, el arrendamiento de bienes inmuebles de su titularidad y, la prestación de servicios jurídicos. **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., su objeto social ha sido desde el principio, la intermediación y la coordinación en la prestación de servicios jurídicos y profesionales propios de la abogacía, con especial dedicación a la materia laboral y de Seguridad Social y el arrendamiento de inmuebles. En los ejercicios de 2004 y 2005, obtuvo beneficios en las dos actividades que llevaba a cabo, de manera que no ha sido utilizada como instrumento de absorción o compensación de beneficios.

Respecto de Gabinete de Relaciones Laborales, S.L., su objeto social era la realización de trabajos jurídicos. Aunque al final las tres sociedades se consideraban un conjunto, cada una de ellas tenía cierta especialización, que servía de criterio para la asunción de asuntos por una u otra y todas tenían medios materiales y humanos para llevar a cabo labores profesionales.

A partir del 1/1/2003, entra en vigor la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del I.R.P.F., y por la que se modifican las Leyes del Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, por lo que la regulación tributaria de las sociedades profesionales cambió radicalmente. A partir de ese momento, los rendimientos de las sociedades profesionales quedaron sujetos al régimen general del Impuesto sobre Sociedades y por supuesto, al tipo de gravamen previsto en dicho tributo, inferior al del I.R.P.F. Proinsa, Foro y Gabinete continuaron prestando y facturando servicios jurídicos a Sagardoy Abogados, S.L., de la misma forma en que lo hacían antes de la reforma.

Nada en la nueva legislación prohibía, ni expresa ni tácitamente, el que se desarrollase (o continuase desarrollando) una actividad profesional a través de sociedades mercantiles. No había ninguna razón, para que Proinsa, Foro y Gabinete no debieran tributar por I.S. Se estaba, en definitiva, ante una eventual ventaja fiscal sobrevenida, conocida y no evitada por el legislador tributario.

Esa forma de tributar no fue del agrado de la Agencia Tributaria, que resolvió considerar una simulación fraudulenta, tanto la relación entre Proinsa, Foro y Gabinete y sus socios, como los servicios que se dicen prestados por tales entidades a Sagardoy Abogados.

La consecuencia práctica de esa sorpresiva recalificación postulada por la Agencia Tributaria (que se pretende amparada por el art. 13 de la Ley General Tributaria ) sería que los rendimientos profesionales de las sociedades volviesen a tributar como si las sociedades fueran transparentes, imputándose al I.R.P.F. de los socios tal como ocurría con la normativa ya derogada. Se transparentarían de facto unos rendimientos que, conforme a lo querido por el legislador, debían tributar por el I.S.

La relación de prestación de servicios entre Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. y Sagardoy Abogados, S.L. no es una ficción ni una simulación. Los medios empleados por tales entidades son los adecuados a la actividad que efectivamente realizan.

**TERCERO** .- La Ley de Sociedades 42/95 en sus arts. 75 a 77 dice que es legalmente posible que los servicios profesionales se canalicen a través de sociedades y el beneficio que obtengan lo imputen a la renta personal de los socios y que estos deberán recoger esos beneficios en su impuesto personal y la Sala Tercera del Tribunal



Supremo en su Sentencia de 16 de abril de 1998 , dice que no hay nada en la Ley que lo prohíba, que quienes son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta por razón de rendimientos del trabajo, puedan serlo así mismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, por lo que no hay nada que impida que un mismo sujeto cobre una nómina sujeta a retención y que a su vez preste servicios profesionales, no sujetos a retención, si se prestan a través de sociedades a ese mismo pagador.

La doctrina de la Hacienda Pública en relación a la Nota 5/2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica que se titula "Notas sobre la calificación de las Retribuciones percibidas para los integrantes de Sociedades de Abogacía, Consultoría y Auditoría" que, no solo se ocupa de los Abogados y que viene a recoger que un profesional es perfectamente posible que actúe por medio de una sociedad, siempre y cuando el capital humano y los medios materiales, o ambas cosas se ordenen, por cuenta propia, de manera que si la relación es por cuenta ajena, habrá una relación de dependencia de otro y si es por cuenta propia, en el caso del ejercicio de profesionales liberales, como la consultoría, que según la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de octubre de 2001 , dice que en materia de prestación de servicios profesionales cualificados, lo importante no son los medios materiales en el ejercicio de tales actividades, el factor personal es especialmente importante y dicho ejercicio presupone una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

Sigue diciendo la Nota que hay una relación inseparable entre el socio único y la sociedad, en estos casos el socio ordena medios que aunque sean de su sociedad, redundan en su propio beneficio. No puede hablarse por lo tanto de ajeneidad y de dependencia, es decir, el socio ordena por cuenta propia a través de su sociedad, que es exactamente la estructura que adoptan las sociedades profesionales de autos. Y sigue, se puede hablar de ordenación por cuenta propia en cuanto que el beneficio de la sociedad, acaba revirtiendo en los socios, si bien es cierto que no son personas jurídicas independientes, cierto es también, que los socios ordenan, en última instancia, su propio patrimonio personal en su propio beneficio y que la presencia del socio en la sociedad constituye la razón última de la existencia de esta. Es decir, no se puede sostener, la Agencia Tributaria lo desmiente en la Nota que vincula a los Actuarios, que la constitución de una sociedad con un socio único y para prestar determinados servicios, constituya un indicio del delito del art. 305 del CP .

En el caso que nos ocupa no existe la simulación prevista en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria . La simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya que en los negocios jurídicos entre los socios del despacho y las sociedades que prestaron servicios jurídicos para Sagardoy Abogados, S.L, las sociedades Proinsa, S.L., **Foro Labor Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L, no hay ocultación al ser las relaciones jurídicas transparentes y objeto de declaraciones tributarias, constando en las bases de datos de la AEAT todos los detalles ya que las prestaciones de servicios se declararon a efectos del IVA., reflejando las retribuciones percibidas en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades e incluso en el IRPF de los socios.

En el llamado caso "Recoletos", cuya Sentencia nº 33/2009, de 20 de febrero , fue dictada por esta Juzgadora y confirmada por la Sentencia nº 102/2010, de 29 de enero, de la Sección 23ª de la Audiencia Provincial de Madrid , en aquel supuesto, se absolvió a personas físicas que en condiciones casi idénticas habían sido imputadas en un procedimiento penal iniciado a instancias de la Agencia Tributaria, (folios 334-375), en aquel juicio el profesor Jose Luis , Catedrático de derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid, mantuvo la intrascendencia penal de la facturación y liquidación mediante sociedades profesionales de los rendimientos obtenidos por personas físicas, cuando la Inspección en ninguno de sus informes afirmó que las facturas emitidas en estas relaciones jurídicas no fueran reales y es que si la Inspección admite el carácter deducible del gasto correspondiente al pago realizado por unos servicios, es porque considera que el pago y el servicio son reales, ya que en otro caso, dicho pago no podría ser fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, de ahí que la simulación no solo carece de base fáctica alguna dado que se apoya en meras conjeturas de los Actuarios que no pueden ser calificadas de indicios, sino que es contradictoria con la propia postura de la Inspección cuando considera deducible el gasto correspondiente al pago de los servicios, lo que solo puede entenderse si se estima que nos encontramos ante pagos reales por servicios efectivamente prestados.

Siguió manteniendo, que toda sociedad es siempre una sociedad interpuesta, en el sentido de que constituye un centro de imputación de normas y efectos jurídicos que se interpone entre sus socios o partícipes y los terceros, de acuerdo con el régimen previsto en la totalidad de los ordenamientos en que se reconoce la personalidad jurídica. Lo que ocurre es que la Administración tributaria tiende a observar con desconfianza la actuación a través de personas interpuestas, sobre todo cuando se trata de la interposición de personas jurídicas, lo que le lleva a tratar supuestos de simulación, casos de interposición real de personas, que obviamente no pueden merecer esa consideración, porque como en el caso de autos, las personas jurídicas que prestaron los servicios procedieron a su facturación, recibieron los pagos en sus cuentas, los ingresaron





en su contabilidad y en definitiva los asumieron como propios, incluso a efectos fiscales, al integrarlos en sus bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no se puede considerar que su personalidad sea una mera apariencia. La actuación a través de personas interpuestas no puede calificarse siempre y en todo caso como simulación subjetiva, máxime si nos encontramos ante la interposición de sociedades, porque no es sencillo aplicar las reglas de la simulación negocial al contrato de sociedad, especialmente si se trata de sociedades personificadas y en particular de sociedades anónimas, cuya nulidad no puede declararse, sino en virtud de las causas previstas en el art. 34.1 del Texto refundido de la LSA, aprobado por el Real Decreto legislativo 1564/1989. Precisamente por ello el Tribunal Supremo mantiene una postura muy clara a este respecto, apreciando solo simulación subjetiva cuando la sociedad no tiene aptitud actual para operar realmente en el tráfico, ni se realizó ninguna actuación en el marco del objeto social de la entidad ( STS de 28 de noviembre de 2003 ).

El Tribunal Supremo tiene dicho que "no hay nada en la Ley que prohíba que quienes son sujetos pasivos del IRPF por razón de rendimientos del trabajo puedan serlo, así mismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan su origen en relaciones jurídicas distintas ( STS de 13 de noviembre de 1999 ). Esto es lo que sucede en el caso de autos, que tanto la relación entre Proinsa, Foro y Gabinete y sus socios, como los servicios que se prestaban por tales entidades a Sagardoy Abogados, por lo que percibía rendimiento del trabajo sujetos a retención a cuenta del IRPF, mientras que las sociedades de las que era socio mantenían relaciones jurídicas mercantiles de prestación de servicios, en virtud de las cuales percibían rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades y no sujetas a retención según la normativa de dicho tributo.

Los beneficios de la actividad consistente en las prestaciones de servicios profesionales, los reciben los socios directamente a través de sus empresas, mediante la cual asumen los riesgos derivados de su actividad, por lo que no cabe en modo alguno afirmar que las retribuciones que percibieron pueden calificarse legalmente como rendimientos del trabajo de sus socios. Dependencia y ajeneidad son las notas esenciales que definen los rendimientos del trabajo a efectos del IRPF. Por tanto, respecto a las personas que siendo socios de las empresas prestadoras de servicios, mantenían con Sahardoy Abogados SL, una relación laboral, se ha de admitir que de manera simultánea pudieran desarrollar actividades económicas a favor de este, por lo que los honorarios facturados por sus sociedades profesionales no pueden en modo alguno calificarse como rendimientos del trabajo personal a efectos de su sometimiento al régimen de retenciones a cuenta del IRPF ( Informe pericial de 22/2/2010, emitido por Ángel y Diego ).

**CUARTO** .- El art. 16 LGT regula la simulación en los siguientes términos:

" 1. En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. 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."

No se establece ningún tipo de procedimiento para que la Administración tributaria declare la simulación, sino que la apreciación de que concurre se realiza en el propio acto de liquidación, que debe ser motivado.

Por estas razones, corresponde a la Administración tributaria la prueba de la simulación y su debida concreción en el acto por el que practique la liquidación que proceda. Y puesto que la simulación se fundamenta en la inexistencia o falsedad de la causa del acto o negocio, es necesario destruir la presunción establecida en el art. 1277 del CCv ("aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario").

El Tribunal Supremo, entre otras en la Sentencia de 20 de septiembre de 2005, ha señalado en relación con la simulación en materia tributaria que " En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes. Este es el sentido de la fórmula del art. 1276 del CCv. En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al art. 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. Según dicho precepto: "En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas y denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados".



La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (luego Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los art. 25 y 28.2 LGT/1963. Precepto este, citado también como infringido en el motivo que se analiza, y que disponía "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez".

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria.

En cuanto al socio persona física "la Inspección debe liquidar al socio profesional el IVA devengado por los servicios realmente prestados a la sociedad de profesionales".

Debe establecerse, como alegan las defensas, que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es posible, contemplando el Estatuto de la Abogacía la posibilidad del ejercicio profesional de la Abogacía en despachos colectivos, mediante la agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en derecho incluidas las sociedades mercantiles. Esta consideración es admitida por la Administración, si bien señala que en el caso enjuiciado son un "mero instrumento de cobro de las cantidades que tenían derecho a percibir" las personas físicas (Informe del Director de los Servicios Jurídicos del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (I.C.A.M.), de 20/2/2009, "sobre la posibilidad de ejercicio individual de la Abogacía, o a través de una persona jurídica, por quien es socio de un despacho de abogados", folios 413-420).

La desaparición de este régimen por la aplicación de la Ley 46/2002 no fue acompañada por una decisión del legislador de modificación de la situación en cuanto a las sociedades profesionales. La ley 2/2007, de 15 de marzo de Sociedades Profesionales, señala en su exposición de motivos: "En definitiva, esta nueva Ley de Sociedades Profesionales se constituye en una norma de garantías: 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.

En el primer aspecto, la nueva Ley consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales stricto sensu. Esto es, 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/o 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".

Resulta en consecuencia que la propia ley reconoce que estas sociedades ya existían pero "se les facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente" y se les imputa el ejercicio profesional realizado por su cuenta o bajo su razón o denominación social.

En este caso no se aprecia que se hayan constituido las sociedades mencionadas para obtener una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la ley del IRPF, ni resulta del conjunto de los elementos objetivos concurrentes que la finalidad esencial de las operaciones litigiosas sea la de obtener una ventaja fiscal.

Como se dice en las Sentencias de la AN de 26 marzo 2012 y en la más reciente del T.S.J. de Murcia, sala 2ª de lo Contencioso-administrativo, nº 53/2015 de 30 de enero, "...en este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal. La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto".



Sigue diciendo la Sentencia del TSJ de Murcia, "...con todo el legislador ha introducido ciertos correctivos. El primero de ellos y no poco importante, es que la declaración de fraude a la ley fiscal requerirá el informe favorable de una comisión consultiva de expertos tributarios, lo que sin duda constituye una importante garantía jurídica en la apreciación de si concurre o no fraude de ley. En segundo lugar y siguiendo las recomendaciones del Consejo de Estado, en este caso no procede la exacción de sanciones tributarias. Es decir, los efectos jurídicos de la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma se contraen a la liquidación tributaria correspondiente, la que se ha tratado de eludir y los intereses de demora".

**QUINTO.** - Según el art. 15 de la LGT, 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 que: 1. Sean notoriamente artificiosos, impropios, o inusuales para la consecución del resultado (económico) obtenido; 2. Obedezcan únicamente a motivos de ahorro fiscal, y no tengan otros motivos económicos relevantes o válidos, distintos de los que se hubieran producido en los actos o negocios usuales o propios.

En tal caso, se liquidará el tributo aplicando la norma que regule estos actos o negocios usuales o propios eliminándose así las ventajas fiscales que constituían la única finalidad del negocio inusual, artificioso, o impropio (realizado por el contribuyente, con esos únicos propósitos de ahorro fiscal y sin ningún motivo económico válido).

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

Como dice la referida Sentencia T.S.J. de Murcia, sala 2ª de lo Contencioso-administrativo, nº 53/2015, hoy es una realidad social la existencia de despachos colectivos de abogados, asesorías y consultorías, que no operan como el clásico abogado individual y por otro lado la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse a la intervención de un pleito, de manera que el campo de los servicios profesionales se ve notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio, con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales. La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación para realizar una elusión ilícita y ello para realizar una prestación de servicios de abogacía, de asesoramiento, consultoría jurídica, económica, etc, no siendo determinante tales medios, pues el conjunto de tales medios materiales y personales, suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc.

Debe centrarse el tema en determinar si se ha producido una disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de los servicios profesionales ejecutados por el Sr. Bienvenido y la falta de ingresos de las retenciones debidas.

Así las cosas se aprecia por la Inspección dos incumplimientos. Uno del que sería responsable la sociedad Sagardoy Abogados SL, por falta de ingreso de las retenciones debidas y otro del que sería autor el acusado Sr. Bienvenido por ausencia de declaración del IRPF en los ejercicios 2004 y 2005.

Se mantiene por las defensas que los servicios profesionales de las sociedades Proinsa, Foro y Gabinete fueron retribuidos por la sociedad Sagardoy Abogados, a las citadas sociedades, sin practicarles ninguna retención en concepto de IRPF, porque a tal impuesto no están sujetas las personas jurídicas y pese a ello la Inspección



ha considerado que se ha dejado de contribuir a la Hacienda Pública por unas rentas obtenidas realmente por unas sociedades, Proinsa, Foro y Gabinete, pero que han de ser imputadas en el plano fiscal a los socios. Se ha considerado que las rentas obtenidas por tales sociedades y que fueron declaradas fiscalmente, fueron gravadas al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando debieron ser por el tipo del IRPF. Para la Inspección las retribuciones eran imputables a las personas físicas que prestaron servicios y al no hacerse así y tributar a través del impuesto sobre sociedades, en lugar de hacerlo por el IRPF, obtuvieron un beneficio fiscal ilícito, al tributar por un tipo inferior.

Desde la supresión del régimen Especial de Transparencia fiscal, a partir del 1 de enero de 2003, las Sociedades profesionales quedaron sujetas a la tributación en el Régimen General del Impuesto sobre Sociedades y sus rendimientos sometidos al tipo impositivo del 35% (del Impuesto de Sociedades), en lugar del tipo marginal del 45% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial, se trata de ver si las sociedades, Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. disponen de medios personales y materiales suficientes para prestar servicios al margen de los socios, y si se trata de Sociedades que añaden valor, o no, a los servicios prestados por los profesionales personas físicas. En definitiva 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 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. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.

**SEXTO** .- Como anteriormente se ha dicho, los medios materiales y humanos de Proinsa, S.L. Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. y **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., eran los adecuados para la prestación de servicios jurídicos. No sólo el trabajo de sus propios socios profesionales, sino también el de los abogados y colaboradores externos que se contrataban para ello, las oficinas e instalaciones para desarrollar el trabajo, el personal administrativo, los equipos informáticos, el material etc.

**Foro Laboral Sagardoy**, S.L. dispone de una organización racional de medios humanos, al contratar para la prestación de los servicios jurídicos, no sólo al acusado, sino a diferentes profesionales especialistas en Derecho Laboral. Así, contó en el 2004 y el 2005 con la colaboración de tres abogados especialistas y una traductora. Además Constanza , que previamente había trabajado para Proinsa, S.L., y cuyo contrato fue aportado a la Inspección de Hacienda, realiza todas las tareas administrativas. Todos estos servicios figuran facturados y contabilizados (en la cuenta 623, de "servicios profesionales independientes"). Sobre las retribuciones efectuadas, Foro Laboral efectuó las retenciones correspondientes (modelos 110 y 190). Los servicios prestados y las cantidades abonadas por ellos se integran en las bases de las declaraciones de I.R.P.F. y de I.V.A. correspondientes. Los ingresos obtenidos por **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. por sus trabajos jurídicos, a Sagardoy Abogados, S.L. y a otras personas y entidades, constan declarados y objeto de tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Así, en el ejercicio de 2004, la entidad abonó 62.712,27€ y en el 2005, ingresó por ese concepto la cantidad de 44.276,31€.

La Agencia Tributaria pudo comprobar, in situ, los expedientes de **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., referidos a Endesa, a Link Servicios Logísticos, a Ibercaja y otras empresas, e incluso pudo examinar la documentación de los mismos. Entre ellos se hallaban, tal como fue documentado en la Inspección, diversas notas internas de la sociedad Foro Laboral dirigidas a los colaboradores externos de la empresa de cara a la organización y gestión del trabajo.

En el caso de Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. sucede exactamente lo mismo. La sociedad, arrendataria de las oficinas de la DIRECCION000 n° 24 (se constató la existencia de un lugar de trabajo real y efectivo, con medios materiales para trabajar), tiene contratado laboralmente, desde octubre de 2005, a Plácido . La sociedad tiene contabilizada la adquisición de mobiliario de oficina y, entre sus gastos está, por poner un ejemplo, la suscripción al B.O.C.A.M. Para la entidad, además, han prestado servicios jurídicos un número relevante de profesionales del Derecho, que han complementado la labor y los servicios llevados a cabo por los socios de la compañía, entre los que se halla además del acusado, otros tres profesionales y una traductora. Los trabajos de tales personas, exactamente igual que en los casos de Proinsa, S.L. y **Foro Laboral Sagardoy**, S.L., fueron facturados, pagados, contabilizados y declarados, practicándose las correspondientes retenciones.





La Agencia Tributaria pudo comprobar, en las oficinas de Gabinete de Relaciones Laborales, parte de los expedientes de la compañía, constatando los clientes, el modo en que se prestaban los trabajos, los abogados y colaboradores que intervenían en cada expediente, la coordinación administrativa mantenida con Sagardoy Abogados, S.L. mediante notas internas, etc. Los abogados y colaboradores que realizaron trabajos para Gabinete, declararon y tributaron por los ingresos así obtenidos en su I.R.P.F. y Gabinete tributó en Hacienda por los beneficios obtenidos como consecuencia de su actividad de prestación de servicios jurídicos. Por los rendimientos conseguidos el ejercicio 2004, Gabinete, ingresó 51.332,46€ en la Hacienda Pública y en el 2005, la cuota tributaria resultante, declarada y pagada, fue de 25.690,54€.

En cuanto a Proinsa, S.L. los profesionales que colaboraron con la compañía figuran declarados tanto por la propia empresa (I.S., I.V.A., modelos 110 y 190, relativos a las retenciones practicadas a las personas físicas, modelo 347 por las operaciones con terceros superiores a 3.000€) como por los colaboradores (I.S., I.R.P.F., I.V.A. y modelos 347). Los servicios de índole jurídica realizados por Proinsa, S.L. lo fueron, a Sagardoy Abogados, S.L., y a otras personas físicas y jurídicas. En todos los casos son trabajos facturados, mediante facturas contabilizadas, registradas en los libros de registro de facturas y declaradas ante la Hacienda Pública. En el ejercicio de 2004, Proinsa, S.L. obtuvo un resultado antes de impuestos de 483.148,41€, abonando la cantidad de 87.871,21€, en concepto de Impuesto sobre Sociedades. En el ejercicio de 2005, la agregación de los resultados de las diferentes actividades de la empresa igualmente resultó en beneficios, pagándose la cantidad de 111.276,06€ por Impuesto sobre Sociedades.

Proinsa, S.L. (igual que **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L.) facilitó a la Agencia Tributaria su contabilidad, sus declaraciones tributarias, las facturas emitidas a socios y colaboradores por sus servicios jurídicos, los gastos aparejados a la prestación de esos trabajos, y hasta los expedientes justificativos de los asuntos tramitados (declaración judicial de Bienvenido, de 24/2/2010 (folios 302-307)).

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social, a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

Es admitido que un despacho colectivo pueda contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de ser realizada por una persona física determinada y el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, siendo compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la Sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad.

En el orden normativo es de tener en cuenta la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal. La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

En resumen, lo que se sostiene y se pretende es que el acusado, tributara en sus IRPF por Rentas que no fueron percibidas por el, sino por sus citadas sociedades, invocando para ello simulación y sosteniendo que la sociedad Sagardoy Abogados, tenía que haber practicado retenciones a cuenta del IRPF de tales profesionales, sobre unas rentas no abonadas ni satisfechas a los mismos, sino a sus respectivas sociedades. Frente a lo que cabe sostener que las citadas sociedades venían girando sus facturas a la sociedad Sagardoy Abogados y contabilizadas correctamente siendo lícito el ejercicio profesional de la Abogacía, asesoramiento jurídico y consultoría, por lo que difícilmente se puede retener sobre cantidades que no han sido satisfechas, ni abonadas, ni pagadas, ni entregadas a personas físicas.

Por ello no se aprecia ningún indicio de simulación negocial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas, teniendo también la Administración Tributaria a través de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA y del impuesto de sociedades, un pormenorizado conocimiento del hecho imponible. Por el contrario se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que



no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito.

La tributación de los rendimientos obtenidos por Proinsa, Foro y Gabinete en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y al tipo impositivo del 35% (en vez del tipo marginal del 45%) es ajustado a Derecho, consecuencia del cambio normativo del Régimen de tributación de las Sociedades profesionales.

En definitiva, las argumentaciones esgrimidas por las defensas, que defienden el derecho de ejercicio de la actividad a través de la sociedad profesional en la economía de opción, no quedando acreditado el perjuicio para la Hacienda Pública y que la legalidad de la actuación del acusado es incuestionable. (Informe pericial de Pablo Jesús , emitido en mayo de 2010, en relación a la tributación de los ingresos profesionales de Bienvenido en los ejercicios de 2004 y 2005 y a la procedencia o no de Sagardoy Abogados, S.L. de practicar retenciones en el IRPF de tales ejercicios, folios 1044-1116)

**SEPTIMO** .- El Sr. Bienvenido , además de tributar por los ingresos obtenidos por su trabajo para Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L., también facturó y declaró los servicios de contenido jurídico que prestaba como persona física.

Así, en el ejercicio de 2004 el Sr. Bienvenido abonó 203.587,30 € en concepto de I.R.P.F. Sus ingresos, como persona física, por el desarrollo de la actividad económica de la abogacía y realización de servicios jurídicos, habían sido de 1.069.760,09€ y tributó en consecuencia.

En el ejercicio de 2005, pagó por I.R.P.F. la cantidad de 151.591,87€, derivados fundamentalmente de los ingresos obtenidos por su actividad económica de tipo jurídico (825.970,06€). Además, en cuanto socio de Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L., cualquier dividendo o percepción de dinero procedente de tales sociedades por el Sr. Bienvenido , también se integraba en su base de I.R.P.F., y era objeto de tributación por ese impuesto.

Se ha pretendido dar gran importancia por las acusaciones al hecho de que, el domicilio social de las entidades que califican de interpuestas se halla en la DIRECCION000 n° NUM002 , exactamente el mismo lugar donde tiene el suyo Sagardoy Abogados, S.L. Es sabido que, de acuerdo al artículo 48.2 de la Ley General Tributaria , es perfectamente posible establecer un domicilio para la sociedad, libremente y por cualquier razón, diferente del domicilio fiscal, por tanto, no tiene ninguna trascendencia el que, a efectos de notificaciones, Proinsa, Foro y Gabinete tengan el mismo domicilio que Sagardoy Abogados, S.L. no lleva inherente ningún componente defraudatorio.

También se ha conferido mucha trascendencia al hecho de que, el formato de las facturas emitidas, por un lado, por Sagardoy Abogados, S.L y, por otro, por Proinsa, Foro y Gabinete sea el mismo. Los programas informáticos de llevanza de contabilidad, en los que se incluye la emisión, realización e impresión de facturas, están hoy en día estandarizados. Mucho más cuando se refieren a sectores de actividad similares, tales como, en este caso, la prestación de servicios de asesoramiento jurídico. El que una y otras entidades utilicen un mismo programa informático no puede interpretarse, como una prueba de defraudación, ni de simulación, ni siquiera como una anomalía, pues es algo usual, maxime cuando existe una relación estrecha entre unas y otras sociedades mercantiles. De hecho, todos o la práctica totalidad de los servicios de tipo jurídico que prestan Proinsa, Foro y Gabinete se prestan a Sagardoy Abogados, S.L. Esa estrecha y fluida relación que existe entre las sociedades explica, sin duda, que utilicen los mismos programas de gestión administrativa.

Las acusaciones hacen alusión a la página web de Sagardoy Abogados, en la que aparecen referencias a los socios de las entidades mal llamadas intermedias, como miembros del despacho colectivo Sagardoy Abogados, pero no aparece ninguna mención a Proinsa, S.L., a Foro y a Gabinete ni a ninguna del resto de sociedades investigadas. También se indica cómo los teléfonos de contacto de los abogados cuyas sociedades personales prestan servicios a Sagardoy Abogados, S.L. son teléfonos del despacho colectivo y no de las sociedades "interpuestas". En la misma línea, sólo Sagardoy Abogados (y no las sociedades que le prestan servicios) tiene de cara al público una placa o rótulo que identifique el despacho desde el exterior.

Sagardoy Abogados, como despacho colectivo y como marca, es la referencia comercial que el Sr. Bienvenido y los profesionales que colaboran con él decidieron establecer de cara al exterior. Las sociedades personales propiedad de los socios de Sagardoy Abogados, S.L. canalizan la prestación de los servicios profesionales ofrecidos con esa referencia colectiva, pero no cumplen ninguna función de cara al exterior y por eso no significa que sean ficticias.

Las acusaciones destacan que el art. 7 de los Estatutos de Sagardoy Abogados, S.L. establece la obligación, para los socios personas físicas de la empresa, de abstenerse de realizar actividades empresariales competitivas o abstenerse de llevar a efecto por los socios mismos, por terceros o personas interpuestas, operaciones o actividades que coincidan con las que en cada momento desarrolle la sociedad dentro de su



objeto. Asimismo, se relaciona dicha supuesta limitación con el tenor del art. 28.4 del Estatuto General de la Abogacía (Real Decreto nº 658/2001 ), conforme al cual, según reproduce, "los abogados agrupados en un despacho colectivo no podrán tener despacho independiente del colectivo".

Pretende concluirse a partir de ahí, bien que los abogados de Sagardoy Abogados, S.L. conculcan los Estatutos de la compañía y atentan contra su propia regulación colegial, bien que su actuación a través de sociedades personales es una ficción, puesto que de otra forma estarían atentando contra dichas normas. Ello no es así, porque basta tener en cuenta el sentido y la finalidad de ambos preceptos. Tanto los Estatutos de Sagardoy Abogados, S.L., como el Estatuto General de la Abogacía pretenden con estas normas, exclusivamente, restringir eventuales actuaciones en competencia de los socios y colaboradores del despacho colectivo.

En nada supone infringir dicha prohibición de competencia desleal el que los socios de Sagardoy Abogados, S.L. canalicen su actividad, realizada en exclusiva para el despacho colectivo en el que se integran, a través de sociedades mercantiles personales o familiares. Pues, como señala el Informe Consultivo nº NUM003 de la Abogacía del Estado (pág. 3), "las sociedades intermedias tienen como único cliente a Sagardoy Abogados, S.L."

El Director del Servicio Jurídico del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, en relación al art. 28 del Estatuto General de la Abogacía despeja cualquier duda que pudiera haber al respecto, cuando dictamina textualmente que "el socio de un despacho colectivo, mejor dicho, el socio profesional de una sociedad profesional de abogados puede desempeñar la actividad en el seno de ésta y además de manera concurrente, en otra sociedad profesional e incluso de manera individual o a través de persona jurídica distinta".

Nos hallaríamos, en el peor de los casos, ante una controversia corporativa que habrían de discutir la sociedad y sus socios, sin ninguna repercusión fiscal para una y otros (Informe del Director de los Servicios Jurídicos del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (I.C.A.M.), de 20/2/2009, "sobre la posibilidad de ejercicio individual de la Abogacía, o a través de una persona jurídica, por quien es socio de un despacho de abogados", folios 413-420).

**OCTAVO** .- Según las acusaciones, la base imponible declarada por el Sr. Bienvenido debe incrementarse por tres conceptos.

1º, deben incrementarse los rendimientos de la actividad económica del acusado, imputándosele en su I.R.P.F. los ingresos obtenidos por los servicios jurídicos prestados por Proinsa, Foro y Gabinete a Sagardoy Abogados, S.L.

Son ingresos de 566.266.72€ en el ejercicio de 2004, y 460.667,11€ en el ejercicio de 2005. Debe precisarse que, asimétricamente, no se imputan los gastos relacionados con esa actividad de prestación de servicios jurídicos que soportaron, facturaron y declararon en su I.S. las sociedades Proinsa, Foro y Gabinete. Las acusaciones tachan de simulada la actividad de tales sociedades, imputándole al Sr. Bienvenido sus ingresos.

Sin embargo, sus gastos no se los imputan al acusado igualmente. Es más, no se tiene en cuenta determinados gastos en particular que, en buena medida, constituyen al mismo tiempo ingresos que ya han sido objeto de tributación. Parte de los gastos de Proinsa, Foro y Gabinete lo constituyen los pagos a abogados, colaboradores y trabajadores que, por su parte, han declarado y tributado por tales ingresos en su I.R.P.F.

2º, las acusaciones sostienen que deben incrementarse los rendimientos de la actividad económica del Sr. Bienvenido , pues no deben ser deducibles fiscalmente los gastos declarados que corresponden a dicha actividad jurídica.

Se trata de gastos que no tienen nada que ver con los gastos de Proinsa, Foro y Gabinete. Son los gastos en que incurrió el Sr. Bienvenido para desarrollar, como persona física, su actividad profesional como abogado. Son gastos de un importe de 238.603,25€ en el ejercicio de 2004, y de 280.081,54€ en el ejercicio de 2005.

3º, las acusaciones defienden que al Sr. Bienvenido deben imputársele (como rentas de capital) los rendimientos por la presunta utilización personal de la finca titularidad de Proinsa y de esta forma, incrementan la parte general de la base imponible del I.R.P.F. del Sr. Bienvenido en 42.099,64€ en el 2004 y en 52.125,19€ en el 2005.

Sumando los tres conceptos, resulta un incremento de la base imponible de 846.969,61€ en el 2004 y de 792.873,84€ en el 2005. Aplicando el tipo impositivo correspondiente (45%), resultan unas cuotas diferenciales de 381.136,32€ en el 2004 y de 356.770,92€ en el 2005.

Todo ello queda desvirtuado por lo siguiente.

-Es preciso, para evitar el efecto de la doble imposición, descontar las



cantidades ya pagadas por el mismo hecho imponible (obtención de rendimientos por la prestación de servicios jurídicos), en sede de I.S., por Proinsa, Foro y Gabinete.

-Es preciso descontar, por el mismo motivo, las retenciones que se

sostiene que Sagardoy Abogados, S.L. debió haber abonado por los pagos efectuados a Proinsa, Foro y Gabinete.

-Dos de los tres conceptos englobados por las acusaciones en la base

imponible del Sr. Bienvenido (los gastos vinculados a la actividad jurídicas desarrollada por éste, contabilizados y reflejados en su declaración de I.R.P.F., así como el rendimiento obtenido por el supuesto uso personal de la finca titularidad de Proinsa, S.L.) nunca podrían dar lugar a una "cuota defraudada", sino en el peor de los casos a una "cuota impagada". Se trata de cuotas que, según la propia Inspección de Tributos, no derivarían de conducta defraudatoria, de simulación u ocultación.

-Los gastos contabilizados y declarados en el I.R.P.F. del acusado

sí que son gastos deducibles, por su incuestionable vinculación a la actividad profesional de prestación de servicios jurídicos desempeñada por nuestro defendido.

-Jurídicamente, no puede imputarse al Sr. Bienvenido, como renta en

especie, el importe de las pérdidas sufridas por Proinsa, S.L. en la explotación agrícola de la finca titularidad de dicha empresa.

Proinsa, S.L., **Foro Laboral Sagardoy**, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L., en el año 2004 abonaron un total de 189.178,17€ y en el 2005 pagaron entre las tres la cifra de 149.213,25€. El que tales cantidades deban deducirse del total de la cuota en el I.R.P.F. de Bienvenido (prorrateando en función de su participación social en Proinsa, Foro y Gabinete) es algo que admiten las propias acusaciones (a pesar de sus vacilaciones al respecto durante la Instrucción) y que venía ya expresado en el Informe Consultivo NUM003 del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria.

Las cantidades que han de descontarse son de 102.625,21€ en el 2004 y de 107.202,48€ en el 2005, de conformidad al siguiente desglose: Se han de descontar las retenciones que se pretende que Sagardoy Abogados, S.L. debió haber ingresado en la Hacienda Pública por los pagos efectuados a Proinsa, Foro y Gabinete.

En este procedimiento, no sólo se acusa a Bienvenido, también se atribuye a Sagardoy Abogados, S.L. una defraudación por no haber ingresado las retenciones que, en la tesis acusatoria, se habrían practicado de haber sido el acusado (y no Proinsa, Foro y Gabinete) el que hubiera prestado servicios jurídicos a Sagardoy Abogados, S.L. Eso, según también han admitido las acusaciones, supone la doble imposición fiscal por un mismo hecho imponible.

Las cantidades que, según las acusaciones, tendría que haber retenido y satisfecho Sagardoy Abogados, S.L. no son sino una parte de las cuotas tributarias que, según la AEAT, tendría que haber declarado y abonado el acusado (en cuanto socio de las entidades Proinsa, Foro y Gabinete) en sus declaraciones de I.R.P.F.

Es decir, lo que se reclama a Sagardoy Abogados, S.L. y a Bienvenido es, en parte, lo mismo. Realmente estamos hablando de cantidades que forman parte de una misma base imponible, que tienen su origen en un mismo hecho imponible (el ingreso de rentas por la prestación de servicios profesionales) y que tienen un mismo fundamento impositivo. La obligación de retener es una obligación accesoria de la obligación de tributar por I.R.P.F., que opera a modo de pago a cuenta y cuyo efecto es neutral.

Las acusaciones tasan el importe de las retenciones no satisfechas por Sagardoy Abogados, S.L. en 355.349,44 € en 2004 y 335.185,76 en 2005 y una parte de tales retenciones, que es la que debe descontarse necesariamente, se corresponde con los pagos efectuados a Proinsa, Foro y Gabinete.

De acuerdo a la Jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo (de 27/2/2007, 5/3/2008, 13/11/1999, 4/11/2009), en una línea seguida por el Tribunal Económico Administrativo Central, en los casos en que tanto el retenedor como el retenido han actuado conforme al presupuesto de que no procedía la retención, reclamar tanto la retención, como la cuota debida por la persona física en concepto de I.R.P.F. conduce a un efecto de doble imposición contrario al Ordenamiento Jurídico tributario.

Los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo (de 4/11/2008, rec. 439/2006, Sección 5ª del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo) han negado la posibilidad de imponer una sanción cuando no hay cuota tributaria, pues ello comportaría asumir como "perjuicio económico" para la Hacienda Pública una cantidad que, una vez hecho el pago por el contribuyente no retenido, no sería exigible.





Incluso la Abogacía del Estado, tras la emisión del Informe-denuncia, en su Informe Consultivo n° NUM003 , de 25/11/2009 advirtió claramente del riesgo de provocar un irregular efecto de doble imposición ("deben deducirse del resultado de la liquidación las cantidades que debieron ser retenidas por el Despacho"), de no descontarse estas cantidades.

Las cantidades que habrían de deducirse de la cuota pretendidamente defraudada, por este concepto, serían de 84.940€ en el 2004 y de 69.100,06€ en el 2005.

Las retenciones que se dicen no satisfechas por Sagardoy Abogados, S.L. (en 355.349,44€ en 2004 y 335.185,76€ en 2005) obedecen, según las acusaciones, a los pagos efectuados, a Proinsa, Foro y Gabinete, Central de Estudios y Diagnósticos, S.L., Consultora Laboral y Social, S.L., Fraylex, S.L., Individual Dos, S.L. y Sinalagma, S.L.

Los socios profesionales de tales entidades, diferentes al Sr. Bienvenido (el Sr. Ángel Daniel , Jose Ramón , Basilio , y otros), han visto o están viendo reclamadas en el orden administrativo las cuotas de I.R.P.F. que en el caso del Sr. Bienvenido se reclaman en la vía penal. Tales cuotas, de la misma forma, en parte comprenden las retenciones de Sagardoy Abogados, S.L. que las acusaciones reclaman en esta causa, incurriendo en la misma duplicación que con el acusado.

En este procedimiento, se cuestionó la deducibilidad, según una determinada interpretación de la normativa tributaria, de unos gastos del Sr. Bienvenido , vinculados con su actividad profesional, que la Agencia Tributaria admite que son existentes, que fueron facturados, que están contabilizados y que constan declarados. También, de conformidad a una interpretación tributaria, se ha pretendido imputar al Sr. Bienvenido unos determinados rendimientos de capital por la pretendida utilización de la finca titularidad de Proinsa, S.L. equivalente a las pérdidas de ésta.

El debate, así, cuando nos referimos a estos dos de los tres conceptos que conforman la cuota que reclama Hacienda, no gira en torno a si hay defraudación, sino que radica sobre una cuestión, sumamente discutible fiscalmente, de eventual ofensividad jurídica menor.

Cuando lo que hay es una discrepancia con el obligado tributario acerca de la deducibilidad de unos determinados gastos, o sobre la interpretación jurídica de una realidad aceptada tanto por el contribuyente como por la Inspección, estamos en el peor de los casos ante un problema de "cuota impagada", nunca de "cuota defraudada".

El reproche penal, si se aceptan las tesis acusatorias, podría traer causa de una pretendida creación de una estructura societaria ficticia constituida con el fin de que unos rendimientos tributen por I.S. y no por I.R.P.F., lo que no es el caso, pero nunca de la supuesta deducción indebida de gastos existentes, contabilizados y declarados ante la Hacienda Pública y, en consecuencia, para calcular la hipotética cuota tributaria eludida no deben computarse los otros dos conceptos que, según las acusaciones, conforman la base imponible incrementada que da lugar a la cuota tributaria supuestamente defraudada. (Informe pericial de Pablo Jesús , emitido en mayo de 2010, en relación a la tributación de los ingresos profesionales de Bienvenido en los ejercicios de 2004 y 2005 y a la procedencia o no de Sagardoy Abogados, S.L. de practicar retenciones en el IRPF de tales ejercicios, folios1044-1116, e Informe pericial de 5/7/2010, emitido por Ángel y Diego , sobre la denuncia relativa a Bienvenido , por un presunto fraude a la Hacienda Pública en el IRPF de los ejercicios de 2004 y 2005, folios 1119- 1166)

**NOVENO** .- Esa distinción entre "cuota impagada" y "cuota defraudada" -y sus consecuencias- ha sido claramente reconocida en la Nota 1/2010, de 25 de enero, de la Unidad Central de Coordinación en Materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Agencia Tributaria. (Nota de Coordinación NC-1/2010, de 25/1/2010, emitida por la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública (U.C.C.D.H.P.) y suscrita por la Jefa de dicha Unidad, Gregoria , proporcionando pautas de actuación para los casos en los que por un mismo período y concepto, concurren motivos de regularización constitutivos y no constitutivos de delito, (folios 433-445).

Señala dicha Nota, remitiéndose además a la STS 737/2006, de 20 de junio , cómo nada impide en un procedimiento penal diferenciar entre una cuota y otra. Y, sobre todo, indica la Unidad Central de Coordinación que si la cuota que presenta indicios delictivos, por sí sola, no excede los 120.000€, procederá la continuación del procedimiento en vía administrativa.

La cuestión tiene una gran importancia, puesto que, si descontamos esta hipotética "cuota impagada" (pero no defraudada), la cuota máxima que podría haber sido eludida en el pago por el Sr. Bienvenido , en el peor de los casos y admitiendo a los meros efectos dialécticos la pretendida simulación de la actividad de Proinsa, Foro y Gabinete, ascendería a 65.641,85€ en el 2004 y a 58.086,95€ en el 2005. Nos moveríamos, por tanto, siempre por debajo del límite mínimo de 120.000€ que marca el artículo 305 del Código Penal .



Si aplicamos el 45 % de tipo impositivo a los tres conceptos en que se disgrega la base imponible incrementada, resulta que la cuota tributaria por I.R.P.F. que se atribuye al Sr. Bienvenido , por cada uno de tales conceptos, es la siguiente:

Si a la cuota total (que incluye la parte correspondiente al incremento de base imponible por la prestación de servicios a través de las denominadas "sociedades interpuestas", que sería de aceptarse la única cuota defraudada), le restamos:

-Las cantidades pagadas en el I.S. de Proinsa, Foro y Gabinete, para evitar un efecto de doble imposición.

-Las cantidades que supuestamente debió haber retenido Sagardoy

Abogados, S.L. y que se exigen a dicha entidad, con el mismo motivo de evitar una duplicación en lo que reclama la Hacienda Pública.

-La cuota que derivaría de la inclusión de los gastos que se dicen no

deducibles, por no ser, incluso aceptando las tesis de la Inspección de Tributos, el resultado de una conducta defraudatoria.

-La cuota que derivaría del rendimiento de capital por el supuesto uso de la finca de Proinsa, porque tampoco derivaría según la Agencia Tributaria de una conducta de simulación u ocultación.

La cuota total resultante es claramente inferior a 120.000€, tanto en el 2004, 67.254,81€, como en el 2005,30.975,36€.

En el ejercicio de 2004, el Sr. Bienvenido declaró unos ingresos de explotación, por su actividad profesional, de 1.069.760,09€. Los gastos fiscalmente deducibles declarados en ese ejercicio, que la Inspección resolvió rechazar en bloque, ascendían a 238.603€.

En el 2005, los ingresos de explotación del acusado fueron de 825.970,06€ y los gastos fiscalmente deducibles, contabilizados y declarados, fueron de 280.031,54€.

Las acusaciones niegan el carácter deducible a todos los gastos declarados, soportados con las correspondientes facturas y contabilizados por Bienvenido , por definición, sin mayores valoraciones o análisis. Se dice, o bien que no están justificados, o que son gastos asociados a la actividad profesional del Sr. Bienvenido . Por poner un ejemplo, ni siquiera admiten el porcentaje del 5% de la facturación como gastos reconocidos legalmente sin necesidad de justificación. Se niega incluso la evidencia, conforme a la que al menos una parte muy importante de los gastos generales en que incurrieron, tanto el Sr. Bienvenido , como las entidades Proinsa, S.L., Foro de Laboral Sagardoy, S.L. y Gabinete de Relaciones Laborales, S.L. se produjeron como consecuencia de la actividad de prestación de servicios profesionales de tipo. En relación a ello destacar el Informe de 3/6/2005, emitido por la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública (U.C.C.D.H.P.) de la Agencia Tributaria, concluyendo, en un supuesto análogo al que nos ocupa, la inexistencia de indicios de delito que justifiquen iniciar un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública, (folios 405-411).

Se partió de una premisa -que era Sagardoy Abogados, S.L. quien asumía todos esos gastos, que no era cierta, y se hizo sin reparar ni comprobar que, verdaderamente, eran el propio Sr. Bienvenido y las sociedades mencionadas quienes asumían la mayor parte de los gastos relacionados con la actividad profesional prestada en cada caso.

Todo se rechaza como gasto deducible. El resultado es que los ingresos profesionales tenidos en cuenta a efectos de la determinación de una hipotética cuota impagada hayan sido los ingresos brutos. La Agencia Tributaria en absoluto comprobó que determinados gastos no considerados deducibles, -por ejemplo, alimentos, hoteles o viajes- no guardasen relación con las actividades profesionales del acusado. Se llega a negar que los pagos a profesionales del derecho realizados por el Sr. Bienvenido , por los servicios jurídicos de colaboración prestados, puedan tener la categoría de gastos deducibles. El acusado, igual que hacían Proinsa, Foro y Gabinete, contrataba aquellos medios personales que le eran necesarios para llevar a cabo sus actividades profesionales. Así, contrataba a determinados profesionales de la abogacía y del derecho, como mas arriba se ha señalado, que colaboraban en la prestación de servicios, que se valían de los medios puestos a su disposición, que facturaban sus servicios y cuya remuneración comportaba la realización de pagos por parte del Sr. Bienvenido que tienen la condición de deducibles.

Esa forma de operar, además, genera un efecto de doble imposición evidente, en la medida en que estos profesionales han incluido en sus declaraciones tributarias las rentas percibidas , (tal como la Inspección pudo comprobar) la misma renta está tributando dos veces, primero en la sociedad (pues no se admite su deducción



como gasto) y al mismo tiempo en el abogado o profesional al que se le han satisfecho sus honorarios. (Informe del perito Sr. Octavio de enero de 2015, folios 2223 y ss).

También incurrió el Sr. Bienvenido en un gasto por el alquiler del local donde desarrollaba su actividad profesional, en gastos de asesoramiento fiscal y contable, en gastos de desplazamiento, etc. Son innumerables gastos, todos ellos documentados con factura y acreditados en cuanto a su abono, que quedaron fehacientemente probados ante la Inspección. Su rechazo masivo e indiscriminado, por tanto, carece de justificación.

Por otra parte la Agencia Tributaria, en su momento, defendió que la vivienda rural y el coto de caza de la finca propiedad de Proinsa, S.L. podían ser utilizados por sus socios (entre ellos el Sr. Bienvenido ) y que, además, a tales socios, en cuanto personas que usaban y disfrutaban ese bien, debían imputarse las pérdidas sufridas. Como ya mantuvo el acusado, tanto en sus declaraciones sumariales, como en el acto de la vista, en ningún momento consta acreditado por la Administración que el Sr. Bienvenido haya utilizado para su disfrute personal ese elemento patrimonial. Todo lo contrario, lo que consta acreditado ante la Inspección de Hacienda, es que Proinsa, S.L. ha llevado y lleva a cabo una explotación agrícola en dicha finca, organizando a tal fin medios materiales y humanos, obteniendo de ello ingresos. Y, en concreto, las actividades desarrolladas por Proinsa, en la finca de su propiedad son el cultivo de olivos, encinas, almendros, pinos y todo tipo de cereales. La Agencia Tributaria, en este sentido, pudo comprobar las facturas de compra de materias primas, los justificantes de subvenciones y ayudas recibidas, diversas fotografías de la finca, la maquinaria, instalaciones y aperos, testimonios de diversos empleados de Proinsa que trabajaban allí, la declaración censal de acta de la actividad, etc. El coto de caza, por su parte, también se explota económicamente, obteniéndose de ello ingresos, como también figura documentado.

De esta manera, al haber quedado acreditado que Proinsa, realizó la actividad agrícola asumiendo el riesgo de la explotación, es obviamente contrario a Derecho considerar que Proinsa, S.L. efectuó una distribución en especie a sus socios. Los preceptos tributarios invocados en el Informe-denuncia de la Agencia Tributaria, no permiten extraer las conclusiones que sacan las acusaciones. El art. 6.3 de la Ley del I.R.P.F. permitiría deducir que fue el Sr. Bienvenido quien satisfizo una renta por la utilización del elemento patrimonial, no que ésta pudiera serle imputada como ingreso y el art. 19.1 del mismo texto legal no podría ser aplicable, por no corresponder la titularidad del inmueble al acusado, sino a una sociedad mercantil en la que, además, existen otros socios.

**DECIMO.** - Resulta improcedente el imputar a Sagardoy Abogados, S.L. la comisión de un delito derivado del impago de unas retenciones a cuenta del I.R.P.F., sobre la base de que son retenciones que, de haber facturado los servicios prestados los socios personas físicas de la entidad, habría habido de ingresar el despacho colectivo.

No puede exigirse el cumplimiento de una obligación tributaria que nunca llegó a surgir y que podría calificarse por ello de virtual o hipotética. Ninguna obligación de practicar retenciones tenía Sagardoy Abogados, S.L., cuando los servicios le eran facturados por sociedades mercantiles, cuyos ingresos no están sometidos a la práctica de retenciones. Mal pudo incumplir Sagardoy Abogados, S.L. la obligación de retener, cuando fallaba la premisa mayor o presupuesto condicionante de la misma: la satisfacción o abono de rentas sujetas a retención.

El más obvio respeto a los principios de legalidad y tipicidad, impide que se castigue penalmente no haber ingresado unas retenciones cuya exigibilidad derivaría, no del dictado de una norma tributaria, sino de una interpretación muy particular de los hechos realizada por la Agencia Tributaria. Ningún precepto de naturaleza fiscal incumplió Sagardoy Abogados, S.L., puesto que lo que dice la norma tributaria (que opera a su vez por remisión de la ley penal en blanco) es que sólo los ingresos profesionales satisfechos a personas físicas deben ser objeto de retención.

Sin que se pueda apreciar el incumplimiento de una norma tributaria imperativa, expresamente promulgada y de significación clara y directa, no puede predicarse antijuridicidad de la conducta de Sagardoy Abogados, S.L.

La Agencia Tributaria ha partido de la existencia de una simulación respecto de los presupuestos de hecho de la obligación tributaria de que los ingresos profesionales de las personas físicas sean gravados por el I.R.P.F. Extendiendo esa pretendida simulación a una obligación tributaria accesoria a cuenta de la obligación principal, no se estaría sino extendiendo analógicamente, el precepto que autoriza a la Agencia Tributaria a declarar como simulado una operación, sometiendo a tributación el hecho imponible efectivamente realizado ( art. 16 de la Ley General Tributaria ).

Sagardoy Abogados, S.L. sí que practicaba e ingresaba las retenciones correspondientes cuando los servicios eran llevados a cabo directamente por los socios personas físicas. Pero cuando los servicios eran llevados



a cabo y facturados por las entidades mal llamadas "interpuestas", Sagardoy Abogados, S.L. ni podía ni debía practicar retenciones. A nadie se le escapa la trascendencia de que, antes del 1/1/2003, cuando los ingresos de las sociedades profesionales de los socios de Sagardoy Abogados, S.L. tributaban de acuerdo al régimen de transparencia fiscal, nadie en la Agencia Tributaria considerase que hubiese que haber practicado retenciones sobre esas cantidades. Además, los pagos realizados por Sagardoy Abogados, S.L. a las sociedades denominadas "interpuestas" (y no a sus socios), nunca fueron ocultados a la Hacienda Pública, fueron facturados, contabilizados y objeto de declaración fiscal. Por tales pagos las entidades de autos presentaron y abonaron las correspondientes autoliquidaciones por I.S. Además, las sociedades que facturaron a Sagardoy Abogados, S.L. fueron constituidas y llevaban actuando en el mercado, prestando servicios profesionales, mucho antes de la creación del despacho colectivo Sagardoy.

El supuesto que nos ocupa fue ya valorado jurídicamente por el Inspector Coordinador de la Inspección de la Agencia Tributaria, cuando en su informe de fecha 21/1/2008 le indicó a la Inspectora actuaria: "Visto tu informe de fecha 26 de diciembre de 2007, relativo a la entidad Sagardoy Abogados, SL, no se aprecia la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, por lo que deben ultimarse las actuaciones inspectoras en vía administrativa", (folio 225, Oficio del Inspector Coordinador de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública de la Agencia Tributaria, Sr. BARRIO000 , de 21/1/2008, instando a la Inspectora Jefe de la E.R.I., Sra. Benita , a ultimar las actuaciones en vía administrativa, al no apreciarse indicios de actos u omisiones constitutivos de delito contra la Hacienda Pública). Reseñar también el Auto de 11/5/2010, dictado por el Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid, en el llamado caso "Albiñana", cuyo objeto era idéntico al que nos ocupa, archivando y sobreseyendo las actuaciones penales iniciadas contra un despacho de abogados por el modo de prestar y facturar servicios sus integrantes (a través de sociedades profesionales) y por el modo de declarar sus rendimientos profesionales y el Auto nº 505/2011, de 12 de julio, de la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Madrid confirmando el previo archivo y sobreseimiento libre decretado por el Juzgado de Instrucción (folios 1691-1716).

Desde el principio conocía la Agencia Tributaria que el Sr. Bienvenido realizaba su actividad profesional a través de las sociedades personales Proinsa, Foro y Gabinete, que facturaban sus servicios al despacho colectivo Sagardoy Abogados, S.L.

Se puede incluso ir más allá: hasta la Agencia Tributaria, en ocasiones anteriores, ha analizado las cuestiones que se suscitan ahora, calificando de opción legítima lo mismo que, del acusado, se ha adjetivado de defraudatorio. Así, puede citarse el Informe de 3/6/2005, de la Unidad Central de Coordinación de los Delitos contra la Hacienda Pública, suscrito por dos Inspectores a requerimiento del Coordinador, legitimando plenamente lo que ahora se considera delictivo. Como es lógico, difícilmente los imputados pudieron tener consciencia de la pretendida antijuridicidad de su conducta, cuando la propia interpretación que la Agencia Tributaria daba respecto de la misma en el año 2005 era conforme con la forma en que efectivamente se estaba tributando, (Informe de 3/6/2005, emitido por la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública (U.C.C.D.H.P.) de la Agencia Tributaria, concluyendo, en un supuesto análogo al que nos ocupa, la inexistencia de indicios de delito que justifiquen iniciar un procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública, folios 405-411).

El perito Don. Octavio , en los últimos informes periciales, aportados a la causa, de 13 y 15 de enero de 2015 (folios 2196 y ss), ratificados en la vista, mantuvo que en la actualidad la Agencia Tributaria está regularizando estas situaciones (sociedad profesional) en la vía administrativa aplicando la normativa de operaciones vinculadas y en el "hipotético" caso de que no se aplique dicha normativa también se debería de regularizar en la vía administrativa, pues la "supuesta" cuota dejada de ingresar por el Sr. Bienvenido es inferior al umbral penal.

Respecto a Sagardoy Abogados, S.L. por el concepto tributario de retenciones por su IRPF, este no ha sido el proceder de la Agencia Tributaria en otros casos similares, ya que, en ellos, teniendo en cuenta el carácter subordinado de las retenciones, no se han exigido cuotas por retenciones al pagador (despacho), regularizando únicamente la obligación principal, esto es, la del perceptor (abogado).

La cuota en las cantidades ingresadas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades calificadas como interpuestas y las retenciones exigidas en vía penal a Sagardoy Abogados, S.L., en concreto en las regularizaciones practicadas en vía económico administrativa para regularizar a los abogados del despacho no se han minorado retenciones que se están exigiendo al mismo, por importe de 234.167,57€ en el ejercicio 2.004 y 305.306,86€ en el ejercicio 2.005.

Esta forma de proceder supone un enriquecimiento injusto de la Administración por lo que dichos importes no deberían de liquidarse en la vía penal, al haber sido regularizado el obligado principal -esto es, el abogado al





que se imputan los ingresos- quedando, en este supuesto la cuota presuntamente defraudada por el concepto de retenciones por debajo del umbral penal, en 2.004, 84.940,01€ y en 2.005, 69.100,07€.

La base sobre la que se propone que se practique retención sobre rendimientos de actividades profesionales también implica doble imposición y enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública.

La actuario, en el informe de delito, equipara la base imponible sujeta a retención con las cuantías satisfechas a las sociedades interpuestas, esto es, no ajusta, para determinar dicha base imponible, en las cuantías pagadas por las sociedades interpuestas a los profesionales (abogados), por lo que al haber liquidado éstos la obligación principal, se produce doble imposición y enriquecimiento injusto por parte de la Hacienda Pública.

Realizados los ajustes en base imponible para el cálculo de las retenciones que eviten la doble imposición y deducidos los "pagos a cuenta" efectuados por las sociedades de profesionales, la cuota por retenciones sería de 102.916€ en el ejercicio 2.004 y de 38.849€ en el ejercicio 2.005.

En la actualidad, siguiendo el criterio del Tribunal Supremo, la Agencia Tributaria no hubiera exigido cuota alguna de retenciones a Sagardoy Abogados, S.L. y en el "hipotético" caso de que se hubiese practicado liquidación por no seguir dicho criterio, la regularización se habría realizado en la vía administrativa, pues la cuota dejada de ingresar es inferior al umbral penal.

Retribución sobre la que procede practicar retención

Retención (15%)

Pagos a cuenta efectuados por sociedades profesionales

Retención a exigir a Sagardoy Abogados, S.L.

2.004

1.421.127

213.169

-110.253

102.916

2.005

1.430.171

214.526

-175.676

38.849

Por todo lo razonado se ha de absolver al acusado y al responsable civil subsidiario Sagardoy Abogados SL, de los delitos de los que vienen imputados por las acusaciones, dos delitos previstos en el art. 305 del CP , referidos al impuesto del IRPF por ausencia de práctica de retenciones correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005 por la sociedad Sagardoy Abogados SL y dos delitos previstos en el art. 305 del CP , referidos al impuesto del IRPF por ausencia de declaración del mismo correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005, ya que además de lo razonado, en su conducta no concurrió el dolo necesario de defraudar al Fisco. El delito contra la Hacienda Pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura, es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere, lo que no concurre en el caso de autos.

**UNDECIMO.-** A tenor del art. 240.2.2 de la L.E.Crim . en ningún caso se impondrán las costas del juicio a los acusados absueltos.

Por cuanto antecede, adopto el siguiente.

## FALLO

Absuelvo al acusado **Bienvenido de dos delitos previstos en el art. 305 del CP , referidos al impuesto del IRPF por ausencia de práctica de retenciones correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005 por la**



**sociedad Sagardoy Abogados SL** y de dos delitos previstos en el art. 305 del CP, referidos al impuesto del IRPF por ausencia de declaración del mismo correspondientes a los ejercicios del 2004 y 2005, que se le imputaban y a **SAGARDOY ABOGADOS SL**, como responsable civil subsidiario, con declaración de las costas de oficio.

Notifíquese esta resolución al Ministerio Fiscal y a las partes personadas, haciéndoles saber que contra la misma puede interponerse recurso de apelación en el plazo de DIEZ días a contar desde su notificación escrita, ante este mismo Juzgado, que será resuelto por la Audiencia Provincial de Madrid.

Notifíquese esta resolución a los ofendidos y perjudicados por el delito, aunque no se hayan mostrado parte en la causa.

Llévese certificación a los autos principales.

Así por esta Sentencia, juzgando definitivamente en primera instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

**PUBLICACION.-** Dada, leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Juez que la suscribe, estándose celebrando audiencia pública y en el mismo día de su fecha. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ