



Roj: **STS 3734/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3734**

Id Cendoj: **28079130022021100356**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/10/2021**

Nº de Recurso: **2659/2020**

Nº de Resolución: **1221/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 31-10-2018,**
STSJ M 1084/2020,
ATS 10785/2020,
STS 3734/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.221/2021

Fecha de sentencia: 08/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2659/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2659/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1221/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 8 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2659/2020**, interpuesto por el procurador don Domingo Lago Pato en nombre y representación de **QUABBALA ABOGADOS & ECONOMISTAS, S.L.P.**, -en adelante, QUABBALA- contra la sentencia nº 72/2020, de 27 de enero, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1550/2018. Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de enero de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por el Procurador D. Domingo Lago Pato, en nombre y representación de Quabbala Abogados & Economistas, S.L.P., contra la resolución de 31 de octubre de 2018 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012 y, en consecuencia, CONFIRMAMOS la resolución del TEAR y la liquidación objeto de impugnación. Con imposición de costas a la parte demandante [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Domingo Lago Pato, en nombre de Quabbala, presentó escrito de 13 de marzo de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia referida.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. En relación con la tributación de la actividad como administrador concursal, declara vulnerados:

2.1.1. La "libertad comunitaria, a saber la libertad de empresa" [sic], y ello porque "[l]as cuatro libertades comunitarias, a saber, libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, enmarcadas en un sistema de libre competencia real y efectivo constituyen elementos sustanciales de la organización económica que reconoce la Constitución".

2.1.2. El artículo 11 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (LSP) pues, razona, "la utilización de una sociedad profesional para la facturación de los servicios profesionales contratados por los Juzgados para ejercer la profesión de Administrador Concursal por cumplirse los requisitos establecidos en la Lc para ser nombrados abogado y economistas [sic], con más de 5 años de experiencia y demás requisitos regulados en el art. 27 de la LC no impide ni dificulta, a los acreedores del concurso, o a la propia concursada a exigir responsabilidad civil al Administrador Concursal designado, tanto si factura sus honorarios como persona física como si los factura a través de su sociedad (...) Y a mayor abundamiento, la Ley Concursal nada dice ni impone acerca de cómo deben de facturar los profesionales designados señalando únicamente (...) los requisitos para su designación así como las obligaciones y deberes que se le imponen por la normativa concursal".

2.1.3. El artículo 38 de la Constitución Española, pues "[l]a elección de la forma individual o societaria forma parte del derecho a la planificación fiscal", que entiende comprendido en el precepto. Cita al respecto la sentencia dictada el 26 de enero de 2015 por la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia (recurso 307/2011) y otras resoluciones judiciales que, entiende, avalan su posición al respecto.

2.1.4. Los principios de neutralidad -aun cuando no se invoca precepto alguno vulnerado-, seguridad jurídica (recogido en el artículo 9.3 CE), igualdad y no confiscatoriedad (recogidos en el artículo 31 CE).



2.2. En relación con la deducibilidad de los gastos por parte de la recurrente, entiende que "para que los gastos sean deducibles, no es obligatorio que sean necesarios, basta que estén relacionados con los ingresos, que correspondan una operación efectiva y real [sic], y que no caigan en alguno de los supuestos que la ley conceda expresamente como no deducibles (artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades) [...]. Por tanto, dado que se trata de facturas contabilizadas y realizadas en el seno de la actividad, y cuya vinculación a los ingresos de la actividad quedaron acreditados, por mucho que se considere que se trata de facturas no deducibles para el tipo de actividad realizada, vendrá obligadas [sic] a aceptarlas, porque de otra forma supondría que la hacienda se estuviera entrometiendo en la gestión empresarial, función que no corresponde a la inspección".

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de mayo de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo, el procurador don Domingo Lago Pato en nombre y representación de Quabbala Abogados \$ Economistas, SLP, como recurrente, ha comparecido el 21 de junio de 2020 y el Abogado del Estado como recurrida, lo ha hecho el 3 de julio de 2020 de, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 19 de noviembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional de administrador concursal a través de una sociedad constituida para facturar los servicios prestados, cuando hubiera sido una persona física, la designada intuitu personae a tal efecto [...]".

2. El procurador Sr. Lago Pato, en nombre de QUABBALA, interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de enero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando: *"[...] en su día dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados [...]"*.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 25 de marzo de 2021 donde solicita de esta Sala: *"[...] dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada [...]"*.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 28 de septiembre de 2021, de modo conjunto con otros recursos de casación relacionados con éste, referidos a la misma sociedad o a sus socios, por diversos conceptos tributarios.

Finalizada la deliberación el 5 de octubre siguiente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Como hemos indicado, este asunto forma parte de una serie de recursos de casación (de los que hay admitidos seis), referidos todos ellos al IS, al IRPF o al IVA, en relación con los rendimientos y gastos imputados a la mercantil QUABBALA, por la retribución de sus socios, D. Indalecio y Doña Julieta, como administradores concursales.

El objeto de este recurso de casación, a los fines casacionales de formación de doctrina, consiste en determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional de administrador concursal a través de una sociedad constituida para facturar los servicios prestados, cuando hubiera sido una persona física, la designada *intuitu personae* a tal efecto.

SEGUNDO.- La fundamentación de la sentencia de instancia.

Es preciso reseñar la argumentación sostenida por la sentencia *a quo* como fundamento de la decisión final que adopta:

"[...] PRIMERO Antecedentes del caso, resolución impugnada y pretensiones de las partes.



Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 31 de octubre de 2018 del TEAR por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 interpuesta contra liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, por importe de 8.196,57 euros.

La sociedad Quabbala tiene como socios a D. Indalecio (96,57%), economista, y D.a Julieta (3,43%), abogada, ambos dados de alta en el IAE. La AEAT inició procedimiento de comprobación e inspección de la sociedad recurrente respecto del IS ejercicios 2011 y 2012, y en paralelo respecto del IRPF e IVA de los dos socios de la sociedad, concluyendo con los correspondientes acuerdos de liquidación. El acuerdo ahora recurrido regulariza la tributación del IS por dos razones:

1.- Ingresos procedentes de servicios concursales, que deben imputarse a los dos socios. Así, la sociedad QUABBALA ha facturado y declarado, como propios, a los efectos del IVA y del Impuesto sobre Sociedades, honorarios devengados por la Administración concursal de determinadas empresas, respecto de las cuales los Administradores designados judicialmente en su calidad bien de economista o bien de abogado fueron los socios D. Indalecio y D.a Julieta .

Los importes totales facturados por QUABBALA procedentes de estas Administraciones concursales ascienden a 334.353,41 euros en 2011 (272.603,95 euros D. Indalecio y 61.749,46 euros Da Julieta), y 205.367,05 euros en 2012 (157.374,02 euros D. Indalecio y 47.993,03 euros Julieta).

Conforme al art. 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal , el nombramiento como administrador concursal debe recaer necesariamente en una persona natural, que debe cumplir los requisitos de titulación y experiencia exigidos por la misma, por lo que el ejercicio efectivo de la función de administrador concursal se limita a las personas naturales que sean abogados, economistas o auditores de cuentas.

En los casos analizados los diversos órganos judiciales hicieron la designación de administrador concursal a favor de D. Indalecio y D.a Julieta como personas naturales, y no en calidad de miembros de una entidad jurídica, por lo que los servicios prestados en esta condición deben ser imputados de forma personal y directa a ellos y no a QUABBALA. La facturación emitida por QUABBALA por esta actividad concursal refleja ingresos que fiscalmente no corresponden a aquella sociedad, sino que son imputables a quienes están habilitados para su ejercicio. Por esta razón, procede minorar los ingresos de explotación declarados por la sociedad en el importe de los derivados de la actividad de Administración concursal, por un total 334.353,41 euros en 2011 y 205.367,05 euros en 2012.

2.- Gastos deducibles. Los gastos que tienen que ver con el ejercicio de la Administración concursal imputable a los socios, y que se han facturado en la sociedad, han sido deducidos por la sociedad de forma improcedente, al no ser gastos incurridos para la realización de los ingresos sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

Se admite la deducción de estos gastos en sede del IRPF ya que, si bien no se habrían cumplido por ellas los requisitos formales exigibles en materia de deducción de gastos, sobre los aspectos formales debe primar en este caso, en ausencia de fraude o abuso del Impuesto, el principio de correlación de ingresos y gastos, y el principio de equidad que resultaría vulnerado si como resultado de la regularización se produjera una doble imposición de unas mismas rentas, en la medida en que la sociedad ha ingresado el Impuesto correspondiente a las mismas rentas que ahora se van a gravar en sede de los socios.

En conclusión, y dado que por la Inspección se está procediendo de forma simultánea a la regularización tributaria de D. Indalecio y Da Julieta por el IRPF de los ejercicios 2011 y 2012, procede minorar los gastos de explotación declarados por la sociedad en el importe de los que razonablemente pueden considerarse incurridos para la obtención de los ingresos de la actividad concursal, resultando unas cuantías de 256.528,85 euros en 2011 y de 202.909,63 euros en 2012.

Para determinar los gastos se tienen en cuenta la estructura y la evolución de sus ingresos en los periodos objeto de comprobación. Los ingresos de la sociedad han pasado de 335.279,41 euros en 2011 a 251.696,49 euros en 2012. Los ingresos procedentes de la actividad de administración concursal representan un porcentaje muy elevado respecto del total de ingresos de la entidad.

Parece razonable imputar los gastos de la sociedad relativos a los fines de la actividad de administración concursal en la misma proporción en que se encuentran los ingresos correspondientes a esta actividad respecto de los ingresos totales de la sociedad: el 99,73% en 2011 y el 81,60% en 2012, deduciendo además, los gastos y conceptos no deducibles, lo que supone asignar a la actividad concursal costes de 256.528,85 euros en 2011 y de 202.909,63 euros en 2012...

... Por lo tanto, la situación tributaria de la sociedad y de los socios queda como sigue:

- Quabbala:



Ejercicio 2011 Ingresos: 334.353,41 euros.

Gastos: 256.528,85 euros.

Resultado 77.824,56 euros.

Ejercicio 2012 Ingresos: 205.367,05 euros.

Gastos: 202.909,63 euros.

Resultado: 2.457,42 euros.

- D. Indalecio :

Ejercicio 2011 Ingresos: 272.603,95 euros.

Gastos: 209.374,22 euros.

Resultado 63 229,73 euros.

Ejercicio 2012 Ingresos: 157.374,02 euros.

Gastos: 159.495,02 euros.

Resultado: -2.121,00 euros.

- D.a Julieta :

Ejercicio 2011 Ingresos: 61.749,46 euros.

Gastos: 47.154,73 euros.

Resultado: 14.594,83 euros.

Ejercicio 2012 Ingresos: 47.993,03 euros.

Gastos: 43.414,61 euros.

Resultado: 4.578,42 euros.

Presentada reclamación económico-administrativa, es desestimada por el TEAR por las siguientes razones:

1.- Conforme a la Ley Concursal, el nombramiento de administrador concursal debe recaer en una persona natural que cumpla los requisitos de titulación y experiencia exigidos. Hasta el 31 de diciembre de 2011 el ejercicio efectivo de la función de administrador concursal estaba limitado a personas físicas que fueran abogados, economistas o auditores de cuentas, y a partir del 1 de enero de 2012 también a las personas jurídicas, si bien ha de existir una designación expresa por parte del Juez responsable del proceso concursal.

Los dos socios fueron designados administradores concursales como personas naturales y no como miembros de una entidad jurídica, por lo que su mandato como tales es personalísimo. Las cualidades personales son esenciales para la prestación del servicio, y los riesgos recaen en él. Por ello, los rendimientos obtenidos deben calificarse como derivados del desarrollo de una actividad profesional en los términos del art. 27 LIRPF .

2.- La facturación emitida por la sociedad es incorrecta en lo relativo a la actividad concursal para la que fueron designados los socios, de modo que estos ingresos no son de la sociedad sino de los socios, al igual que los gastos. El criterio de distribución utilizado por la Inspección se considera correcto pues es correlativo al porcentaje de participación de cada uno.

3.- Respecto de los gastos deducibles, la entidad no acredita la correlación de los gastos con los ingresos, y algunos de ellos no pueden ser deducidos (multas y sanciones)..

...Los argumentos utilizados por la entidad recurrente en la demanda se pueden resumir como sigue:

1º- El derecho constitucional reconocido en el art. 38 CE a la libertad de empresa ampara la tributación de los ingresos procedentes de administraciones concursales de la forma en que se ha hecho por el recurrente. La constitución de una sociedad a través de la cual canalizar los servicios que prestan los socios a sus clientes es legítimo y correcto.

2º- El carácter personalísimo de un servicio no es incompatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional.

3º- Las funciones atribuidas a un administrador concursal y su designación no es personalísima, pues sus circunstancias personales no han sido examinadas ni valoradas por el Juzgado, sino que éste hace la



designación de forma automática en relación con quien esté integrado en la lista. Las cualidades profesionales exigidas para entrar en la lista son las mismas que para constituir una sociedad profesional.

4º No existe simulación ni tampoco se ha prestado el servicio a través de una sociedad interpuesta.

5º El criterio de la Administración es contrario a los principios de seguridad jurídica, igualdad y no confiscatoriedad...

SEGUNDO.- Tributación de la actividad de administrador concursal.

...La cuestión principal del presente recurso no es otra que determinar si es posible que los servicios de administrador concursal derivados de la designación por parte de un Tribunal pueden ser facturados a través de una sociedad cuando la designación no se hace a ésta.

El art. 27 de la Ley 2/2003, de 9 de julio, Concursal, en su redacción vigente para el año 2011, dispone lo siguiente:

"1. La administración concursal estará integrada por los siguientes miembros:

1. Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo
2. Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
3. Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado. El juez procederá al nombramiento tan pronto como le conste la existencia de acreedores en quienes concurren esas condiciones.

Cuando el acreedor designado administrador concursal sea una persona jurídica, designará, conforme al procedimiento previsto en el apartado 3 de este artículo, un profesional que reúna las condiciones previstas en el párrafo 2º anterior, el cual estará sometido al mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades y prohibiciones que los demás miembros de la administración concursal".

El apartado 3 señala:

"El nombramiento de los profesionales que hayan de integrar la administración concursal conforme a lo previsto en el apartado 1 se realizará por el juez del concurso entre quienes, reuniendo las condiciones legales, hayan manifestado su disponibilidad para el desempeño de tal función al Registro oficial de auditores de cuentas o al correspondiente colegio profesional, en el caso de los profesionales cuya colegiación resulte obligatoria. A tal efecto, el referido registro y los colegios presentarán en el decanato de los juzgados competentes, en el mes de diciembre de cada año, para su utilización desde el primer día del año siguiente, los respectivos listados de personas disponibles. Los profesionales cuya colegiación no resulte obligatoria se inscribirán en las listas que a tal efecto se elaborarán en el decanato de los juzgados competentes. La incorporación de los profesionales a las respectivas listas será gratuita. Los profesionales implicados acreditarán en todo caso su compromiso de formación en la materia concursal".

Es decir, el nombramiento debe recaer necesariamente en una persona física que cumpla los requisitos exigidos con la finalidad, plasmada en la Exposición de Motivos de la Ley, de que la administración concursal se caracterice por la profesionalidad y especialización de sus miembros que actúan de forma colegiada y bajo la supervisión del Juez competente, que es el encargado de realizar la designación a partir de las listas establecidas al efecto e integradas por profesionales en cada una de las categorías que son designados en atención al desarrollo de su actividad.

En el año 2012 entró en vigor la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre que, en lo que aquí interesa, permite la posibilidad de designar a personas jurídicas como administrador concursal. Así, el art. 27 queda redactado del siguiente modo:

"1. La administración concursal estará integrada por un único miembro.

2.- Únicamente podrán ser designadas las personas físicas o jurídicas que figuren inscritas en la sección cuarta del Registro Público Concursal y que hayan declarado su disposición a ejercer las labores de administrador concursal en el ámbito de competencia territorial del juzgado del concurso.

3.- Podrán inscribirse en la sección cuarta del Registro Público Concursal las personas físicas o jurídicas que cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente. Dichos requisitos podrán referirse a la titulación requerida, a la experiencia a acreditar y a la realización o superación de pruebas o cursos específicos. Se podrán exigir requisitos específicos para ejercer como administrador concursal en concursos de tamaño medio y gran tamaño.



4- A los efectos de la designación de la administración concursal se distinguirá entre concursos de tamaño pequeño, medio o grande. Reglamentariamente se fijarán también las características que permitan definir el tamaño del concurso.

5. La designación del administrador concursal recaerá en la persona física o jurídica del listado de la sección cuarta del Registro Público Concursal que corresponda por turno correlativo y que, reuniendo las condiciones exigidas en los apartados anteriores, haya manifestado al tiempo de solicitar su inscripción en dicho registro o, con posterioridad, su voluntad de actuar en el ámbito de competencia territorial del juzgado que lo designe. La primera designación de la lista se realizará mediante sorteo".

Por lo tanto, la posibilidad de que una persona jurídica desempeñe las actividades propias del administrador concursal, admitida a partir de la reforma, queda condicionada, tal y como señala el artículo, a que sean expresamente designadas para ello por el Juez.

En el presente caso, las designaciones como administrador concursal revisadas por la Inspección no han recaído en Quabbala sino en sus dos socios de forma individual y por su condición de economista, en el caso de D. Indalecio, y de abogado, en el caso de D.a Julieta. Esta designación debe entenderse como personalísima, dada su condición de profesional por la que es nombrado, lo cual se refuerza por el hecho de que es el administrador concursal el que, de forma individual, responde personalmente frente al deudor y acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa del concurso (art. 36 LC).

En definitiva, son las cualidades personales y profesionales de la persona física las que determinan su designación, y son éstas quienes responden personalmente del resultado de su actuación. Por tanto, los servicios prestados en el ejercicio de la actividad de Administrador concursal deben ser imputados de forma personal y directa a D. Indalecio y a D. a Julieta y no a Quabbala, sin perjuicio del derecho que tienen las personas físicas de poder recabar la colaboración del personal a su servicio tal como autoriza el artículo 32.4 de la Ley Concursal .

Así lo ha entendido esta Sección en supuestos iguales. Por ejemplo, la STSJ Sección 5a de 21 de junio de 2018, recurso 699/2016: [...]".

TERCERO.- Remisión a la doctrina plasmada en la sentencia de 7 de octubre pasado, dictada en el recurso de casación 2657/2020 .

La reciente sentencia de 7 de octubre último, recaída en el recurso de casación nº 2657/2020, aborda la misma cuestión concordante con la enunciada, en relación con la impugnación efectuada por el Sr. Indalecio, socio mayoritario de QUABBALA, en relación con el IRPF de los años 2011 y 2012. Cuanto en ella se ha dicho es, por tanto, antecedente necesario de lo que ahora debemos resolver, por lo que procede remitirnos a su fundamentación jurídica y a su fallo:

"[...] En este caso, la Administración tributaria centró su atención en los ingresos procedentes de unos servicios concursales, facturados por la sociedad Quabbala, como honorarios devengados por la administración concursal de determinadas empresas.

Sin embargo, en la medida que fueron designados judicialmente como administradores concursales los socios de dicha entidad -don Indalecio y doña Julieta -, la Administración consideró que aquellos ingresos debieron haberse imputado a cada uno de estos, lo que provocó una regularización simultánea, relativa al Impuesto de Sociedades, IVA e IRPF, dando lugar a varios recursos de casación interpuestos tanto por la sociedad como por los socios.

En este esbozado contexto, de facturación por servicios concursales, el presente recurso incide sobre la apreciación administrativa que fundamenta la correspondiente liquidación y -en este caso- sanción, a los efectos de distinguir, por un lado, la mera función de calificación de las obligaciones tributarias (artículo 13 LGT) que corresponde a la Administración en su función de preservar la correcta configuración de la relación jurídico-tributaria (art 17 LGT) y la indisponibilidad del crédito tributario y, por otro lado, la apreciación de simulación (artículo 16 LGT) a la que, evidentemente, es también inherente una previa calificación.

SEGUNDO. - El fundamento de la regularización administrativa

La circunstancia de que la Administración tributaria no haya fundamentado explícitamente la regularización tributaria en la apreciación de un supuesto de simulación -cuya existencia debe ser declarada en el propio acto de liquidación (artículo 16.2 LGT)- permitiría considerar que el presente recurso es ajeno a dicha circunstancia.

Ciertamente, a diferencia de otros recursos de temática similar que hemos analizado, en los que la Administración tributaria apoyaba su decisión en la simulación, la regulación tributaria aquí concernida resulta ambigua pues, junto a lo que se acaba de exponer, hay claros indicios para no desdeñar, de entrada, la idea de una simulación como causa o elemento fundamental de la regularización practicada.



En primer término, como fundamento de sus pretensiones ante la jurisdicción de instancia, la parte recurrente negó, precisamente, la existencia de simulación, aduciendo que el servicio no se había prestado a través de una sociedad interpuesta, argumento sobre el que insiste en su escrito de interposición al afirmar que "no ha existido simulación ni ocultación", alegato que, no obstante, no tuvo reflejo explícito en la sentencia impugnada.

En segundo lugar, el propio Abogado del Estado en representación de la Administración demandada, lejos de negar la idea de una simulación subyacente, la reconoce abiertamente en su escrito de oposición, al afirmar en síntesis lo siguiente:

- El IRPF gira sobre tipos más altos que el impuesto de Sociedades, pero ello no debe justificar que, respecto a un nombramiento personalísimo por una actividad profesional personalísima pueda, opcionalmente, el contribuyente acogerse a un impuesto, el de Sociedades, que no es el que corresponde aplicar: como no es el que corresponde aplicar eso ha generado la situación de simulación al efectuar los interesados la liquidación tributaria de forma abiertamente no correcta.

- La sociedad mercantil parece ser un mero instrumento de auxilio de la actuación de los dos administradores concursales porque los ingresos de la sociedad son, en su práctica totalidad (algo menos en 2012) provenientes de la administración concursal ejercida por las personas físicas.

- Ha de estarse a la Ley concursal y, en consecuencia, esos ingresos son rendimientos del trabajo imputables a las personas físicas como actividad profesional, constituyendo la intervención tributaria de la sociedad mercantil que se reclama un instrumento que constituye simulación tributaria o, si se quiere, desviación significada del sentido y aplicación de la norma tributaria.

- La simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa, la ocultación consiste en que los servicios los presta una persona física que es la expresamente designada por el Juez del concurso como Administrador concursal, pero los factura una sociedad mercantil, participada al 96,57% por la persona física actuante (el Administrador Don Indalecio), siendo la participación de Doña Julieta menor (el resto: 3,43%). Es completamente innecesario que la persona física facture a la masa activa del concurso (para obtener sus retribuciones como administrador) como una sociedad profesional, siendo así que el ingreso retributivo es por la actividad personal del Administrador designado.

- No estaríamos ante un supuesto de "economía de opción" sino de camuflaje de una situación real: los servicios profesionales se prestan por la persona física, que es el designado administrador concursal y, como tales, deberán declararse como rendimientos de trabajo, actividad profesional en el IRPF de los dos administradores concursales, sin perjuicio -como lo ha aplicado la Hacienda- del descuento de los costes de los recursos que apliquen.

En tercer lugar, dejando al margen la circunstancia de que en el contexto de todas estas regulaciones simultáneas la Administración tributaria haya impuesto sanción en unos casos (a los socios) y no en otros (a la sociedad), la actuación administrativa a la que se refiere este recurso de casación -junto con la liquidación practicada- comprende también la imposición de una sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria. Es cierto que una sanción tributaria puede imponerse con simulación o sin ella, como también lo es que la sanción suele venir ligada a la idea de simulación.

Sin embargo, más allá de la calificación jurídica y, en definitiva, con independencia de que en el presente caso subyaciera o no la noción de la simulación, lo cierto es que la Administración consideró que la facturación de los servicios concursales no podía realizarse a través de la sociedad (rechazando, por tanto, su tributación en el impuesto sobre sociedades) sobre la base de la circunstancia de que la designación judicial como administrador concursal recayó sobre los socios, esto es, en personas físicas y no sobre la sociedad.

En efecto, el razonamiento que confirma la regularización tributaria, impugnada en instancia, gira en torno a que la designación judicial como administrador concursal recayó en una persona física y no en la sociedad, circunstancia que se encuentra en la base de la calificación tributaria efectuada por la Administración (artículo 13 LGT) y que pretende garantizar que la relación jurídico-tributaria responda al conjunto de obligaciones, derechos y potestades, originados por la aplicación de los tributos (art 17 LGT).

Por ello, reformulando la cuestión de interés casacional, lo que debemos de indagar es si, en estas circunstancias, una sociedad puede facturar estos servicios y, en consecuencia, tributar por Impuesto de Sociedades.

TERCERO.- La resolución del recurso de casación

Escenarios como el descrito engloban una rica casuística. Como expresa la STS 1710/2020, de 11 de diciembre (rca. 872/2019), evocando la STS1802/2019, de 17 de diciembre, rca. 6108/2017 "resulta difícil juzgar en abstracto toda la casuística que las sociedades profesionales puede producir y que es harto complicado establecer una doctrina general sobre cuándo la actividad de tales sociedades responde a los parámetros de



lo que se conoce como economía de opción y cuándo -por el contrario- tales sociedades pueden llegar a ser instrumentos directamente encaminados a eludir el pago de los tributos que resultan legalmente exigibles".

Como ha ocurrido, entre otros, en los asuntos arriba expresados, resulta complejo decantar una doctrina con vocación de generalidad, por lo que nuestro análisis habrá de discurrir a través de los hechos tenidos en cuenta por la sentencia impugnada y que, en el presente recurso de casación, deben llevarnos a reafirmar su apreciación, sobre la base de considerar que los servicios profesionales fueron prestados personalmente por el recurrente y no por la sociedad que integraba como socio, y fueron prestados, además, sobre la base de una designación judicial.

El artículo 27 de la Ley Concursal, relativo a las condiciones subjetivas para el nombramiento de administradores concursales, aplicable *ratione temporis* al ejercicio de 2011 (primero de los ejercicios regularizados), contemplaba -sin perjuicio de excepciones como la del procedimiento abreviado- una administración concursal integrada por tres miembros:

- 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado.

Incluso en 2011, uno de los tres miembros que conformaban la administración concursal (el acreedor) podía ser una persona jurídica, pues como seguía expresando el precepto: "Cuando el acreedor designado administrador concursal sea una persona jurídica, designará, conforme al procedimiento previsto en el apartado 3 de este artículo, un profesional que reúna las condiciones previstas en el párrafo 2.º anterior, el cual estará sometido al mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades y prohibiciones que los demás miembros de la administración concursal. En caso de que el acreedor designado administrador concursal sea una persona natural en quien no concurra la condición de auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiado...".

No obstante, la Ley 38/2011, de 10 de octubre estableció como regla que la administración concursal quedara "integrada por un único miembro", función que, además, podía recaer también en una persona jurídica en la que se integren, "al menos, un abogado en ejercicio y un economista" que son, por lo demás, las profesiones de los socios de QUABBALA.

En la actualidad, el vigente artículo 62.1 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal prevé que "el nombramiento del administrador concursal recaerá en la persona natural o jurídica inscrita en el Registro público concursal que corresponda por turno correlativo."

Pues bien, en el presente caso no se suscita duda desde la perspectiva fáctica sobre que el nombrado administrador concursal fue la parte recurrente, esto es, la persona física, y no la entidad de la que era socio.

Ante esta circunstancia, la aludida evolución normativa experimentada por la legislación concursal y, específicamente, la posibilidad de que los servicios de administración concursal puedan llevarse a cabo tanto por personas físicas como jurídicas no es óbice para aceptar la conclusión a la que llegó la Administración y que, a nuestro juicio, debemos confirmar -ex artículo 13 LGT- por la necesidad de exigir la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Asimismo, tampoco puede alterar la anterior conclusión, el argumento que la parte recurrente sobre la Ley 2/2007 de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, toda vez que, con independencia de que QUABBALA colmara o no los requisitos para ser considerada como tal, lo cierto es que -nuevamente, hay que recordarlo- la designación del juez del concurso recayó sobre la persona física.

Y, en este punto, conviene salir al paso de la rígida compartimentación o impermeabilidad jurídica entre el ámbito concursal y el específicamente tributario, en los términos que la parte recurrente sugiere en su escrito de interposición, afirmando que "el Juez designa bajo los criterios de la Ley Concursal, y el profesional persona física o jurídica, se acoge a la Ley de Sociedades Profesionales, para facturar los servicios que prestan sus socios profesionales".

Frente a ello, hay que recordar que los honorarios del administrador constituyen créditos contra la masa y en el ámbito del concurso es el propio administrador quien se cobra" pues, en ilustrativa expresión de la STS (Sala Primera) 225/2017, 6 de abril, rec. 2383/2014, "tiene la llave de la caja y administra la masa activa".

Puede ocurrir, por tanto, que algún acreedor impugne su rendición de cuentas y, en definitiva, el crédito del administrador concursal, impugnación susceptible de fundamentarse sobre una variada motivación entre la que, en abstracto, no cabría descartar la de la eventual discordancia entre quien fue designado administrador



concurzal y quien, finalmente, emitió la correspondiente factura, circunstancia que, a la postre, podría comportar el correspondiente control por parte del juez del concurso.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia

A la vista de la reformulación que se infiere del Fundamento de Derecho Segundo de la cuestión de interés casacional, procede, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA y en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias de este caso, cuando el administrador concursal, designado por el juez del concurso, sea una persona física, los rendimientos obtenidos por esa concreta actividad concursal habrán de declararse como ingresos sujetos a IRPF -con la deducción de gastos y costes que proceda- y no por el Impuesto de Sociedades por cuanto la designación judicial no recayó sobre una sociedad.

En consecuencia, debemos desestimar el recurso de casación, confirmando la apreciación de la sentencia de instancia, por ajustarse a la doctrina expresada [...]"

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por referencia al cuarto, *in fine*, de esta sentencia, todo ello a los efectos de este recurso de casación y atendiendo a las específicas circunstancias del caso.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por **QUABBALA ABOGADOS & ECONOMISTAS S.L.P.**, contra la sentencia nº 72/2020, de 27 de enero, de la Sección Quinta de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1550/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.