



Roj: **STS 3851/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3851**

Id Cendoj: **28079130022021100363**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **14/10/2021**

Nº de Recurso: **3005/2020**

Nº de Resolución: **1232/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 30-10-2018,**
STSJ M 2999/2020,
ATS 12040/2020,
STS 3851/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.232/2021

Fecha de sentencia: 14/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3005/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3005/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1232/2021

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 14 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3005/2020 interpuesto por don Domingo Lago Pato, procurador de doña Maribel, contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1309/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012.

Comparece como parte recurrida la Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 2 de marzo de 2020, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó el recurso contencioso-administrativo 1309/2018, interpuesto por la obligada tributaria frente a la resolución, de 30 de julio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que a su vez desestimó las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra liquidación y sanción derivada de ésta, del IRPF, ejercicios de 2011 y 2012.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

La sociedad QUABBALA ASESORES, S.L. se constituyó el 9 de febrero de 2001, siendo socios fundadores don Armando y don Blas, ambos con el 50% de participación en el capital social. No obstante, el 13 de junio de 2008 se otorgó escritura notarial de "Sustitución del objeto social de la compañía, modificación de la denominación social y adaptación al régimen jurídico de las Sociedades Profesionales", pasándose a denominar QUABBALA ABOGADOS & ECONOMISTAS, SOCIEDAD LIMITADA PROFESIONAL, teniendo don Armando el 96,57% del capital social y Dña. Maribel, el 3,43% del mismo, siendo ésta última la administradora única de la sociedad. Consta que la recurrente es abogada y está inscrita como tal en el epígrafe 731, del Impuesto sobre Actividades Económicas.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la Inspección de Hacienda notificó al reclamante el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general, de comprobación e investigación en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, IRPF, de los períodos 2011 y 2012, al objeto de comprobar la efectiva tributación de los ingresos y gastos procedentes de los servicios concursales que fueron declarados y facturados por la entidad QUABBALA ABOGADOS y ECONOMISTAS, S.L.P.; así como los gastos no deducibles de la persona física.

Los importes totales facturados por QUABBALA procedentes de las Administraciones concursales de las empresas en las que se ejerció la administración concursal, ascendió a 61.749,46 euros en el año 2011, y a 47.993,03 euros en el año 2012; y que los ingresos procedentes de la actividad de administración concursal, tanto de la reclamante como de don Armando, ascendieron a 334.353,41 euros en el año 2011, y a 205.367,05 euros, en el año 2012.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, la Inspección de Hacienda incoó Acta modelo A02 y número de referencia NUM002, por los ejercicios 2011 y 2012. Habiendo sido presentado escrito de alegaciones en el plazo concedido al efecto, se procedió a su contestación en el correspondiente Acuerdo de liquidación, que fue notificado a los interesados el 10 de abril de 2015.

Además, por la Dependencia Regional de Inspección se procedió a la incoación de expediente sancionador, el cual fue tramitado mediante el procedimiento abreviado. Así, notificado el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, se dictó acuerdo de imposición de sanción en cuya virtud la Administración consideró que la conducta del obligado tributario debía ser considerada como culpable en todo caso al no haber declarado los ingresos que le correspondían por el ejercicio de su actividad y haber declarado gastos de carácter no deducible.



No conforme con los anteriores acuerdos, la interesada interpuso dos reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas el 8 de mayo y el 31 de julio de 2015, frente al acuerdo de liquidación y al de resolución del procedimiento sancionador, respectivamente.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid desestimó las reclamaciones administrativas, que habían sido tramitadas de forma acumulada, mediante la resolución de fecha 30 de julio de 2018.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente al citado acuerdo, la representación procesal de doña Maribel interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección quinta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue tramitado bajo el número 1309/2018, desestimándolo la Sala, a través de la sentencia ahora recurrida.

La sentencia de instancia, en lo que se refiere a la tributación de la actividad de administrador concursal, considera [FD. 2º] que el nombramiento de los profesionales que hayan de integrar la administración concursal debe recaer necesariamente en una persona física que cumpla los requisitos exigidos con la finalidad 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.

De igual forma, la sala *a quo* entiende que la posibilidad de que una persona jurídica desempeñe las actividades propias del administrador concursal, admitida a partir de la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, queda condicionada, tal y como señala el artículo 27 LC, a que sean expresamente designadas para ello por el juez, razonando cuanto sigue:

"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. Armando , y de abogado, en el caso de D.ª Maribel . 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. Armando y a D.ª Maribel 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 [LC]".

TERCERO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

El procurador don Domingo Lago Pato, en representación de doña Maribel , presentó escrito preparando el recurso de casación, el 1 de junio de 2020, contra la sentencia reseñada anteriormente.

En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, le atribuye la infracción de las siguientes normas de Derecho estatal: el artículo 27 de la Ley 2/2003, de 9 de julio, Concursal, (BOE de 1 de septiembre) ["LC"], en relación con los artículos 11 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), 3.1 del Código Civil ["CC"] y 9.3, 14, 31, 38 de la Constitución española ["CE"].

Así mismo, considera vulneradas las sentencias dictadas por las siguientes salas de lo contencioso-administrativo: de los Tribunales Superiores de Justicia:

De la Sección Segunda del Tribunal Supremo, de 20 de septiembre de 2005 (casación 6683/2000; ES:TS:2005:5370).

De la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 26 de enero de 2015 (recurso 307/2011; ES: TSJMU:2015:171).

De la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 29 de diciembre de 2014 (recurso 286/2011; ES:TSJMU:2014:2941).

Por otra parte, también alude a las sentencias de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2006 y 28 de mayo de 1990, así como a una sentencia y varios autos dictados por distintos órganos de la jurisdicción penal.

Los artículos 13, 14., 14.1.e), 19.3, 133.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de junio de 2017 -sic-.

Los artículos 178, 179, 183, 191.1, 193, 211.3 LGT, 28 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre) ["LRJSP"], y 9.3, 24.2 y 31.1 CE.

Así mismo, hace referencia a las siguientes sentencias de las salas de lo contencioso-administrativo:

Del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009 -sic-, 9 de abril de 2013- sic-, 28 de enero de 2013-sic-, 316/2017 de 23 de febrero de 2017 (casación 3846/2015; ES:TS:2017:594) y de 3 de octubre de 2019 (casación 5193/2017; ES:TS:2019:3047).

De la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, de 9 de febrero de 2017 (recurso 44/2016; ES:TSJMU:2017:175).

De la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, de 14 de septiembre de 2009 (recurso 4205/2001; ES:TSJAND:2009:9174).

De la Audiencia Nacional 248/2016, de 9 de junio de 2016 -sic-.

La Sección quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de junio de 2020, ordenando emplazar a las partes para su comparecencia ante esta Sala. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso en otro auto de 11 de diciembre de 2020, en el que aprecia que concurre la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"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.

3º) Identificar como precepto que, en principio, será objeto de interpretación: el artículo 27 de la Ley 2/2003, de 9 de julio, Concursal (actualmente artículos 62 y 63 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

El representante procesal de doña Maribel interpuso el recurso de casación mediante escrito de 8 de febrero de 2021 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita que anule la sentencia recurrida.

Dado traslado del escrito de interposición a la parte recurrida, con fecha 24 de marzo de 2021, el Abogado del Estado presentó escrito de oposición al presente recurso en el que finaliza solicitando que el recurso sea desestimado.

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 28 de septiembre de 2021 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

En este recurso de casación se suscita la cuestión relativa a la facturación de ciertos servicios profesionales a través de sociedades o entidades. Ello nos traslada a un escenario en el que, de lo que se trata, en última instancia, es de determinar la figura impositiva que ha de someter a tributación los rendimientos derivados de tales servicios.



En ese sentido, la Administración tributaria puso el foco en los ingresos procedentes de unos servicios concursales, facturados por la sociedad Quabbala, como honorarios devengados por la administración concursal de determinadas empresas.

Ello no obstante, y en la medida que fueron designados judicialmente como administradores concursales los socios de dicha entidad -don Armando y doña Maribel (aquí recurrente)-, 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 la presente ocasión, resolvemos el relativo a la tributación o no, por IRPF, de doña Maribel

Como en los restantes recursos, el presente también 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.- *Remisión a la sentencia 1213/2021 de 7 de octubre, recaída en el recurso de casación 2657/2020*

Como se ha dicho, el presente recurso es sustancialmente igual al recurso 2657/2020, en el cual ya ha recaído la sentencia núm. 1213/2021, de 7 de octubre. Por razones de congruencia, seguridad jurídica e igualdad, procede reproducir los argumentos en ella expresados.

"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 Armando), siendo la participación de Doña Maribel 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 concursal 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".

TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

La recurrente solicita:

1º Que en el caso de autos no existe ocultación ni simulación ya que, a través de QUABBALA, se han prestado los servicios de Administración Concursal para los que fueron nombrados los socios, por contar QUABBALA con los medios materiales y humanos necesarios para ejecutar los trabajos que le fueron encomendados.

2º Que la designación realizada por el Juez se sujeta a los parámetros establecidos en la Ley Concursal y ello no es incompatible con que la facturación realizada por los socios designados como Administradores Concursales, se realizase a través de su sociedad profesional, constituida el 9 de febrero del año 2001, y adaptada a la Ley de Sociedades Profesionales el 13 de junio del 2008 en virtud de lo previsto Ley de Sociedades Profesionales 2/2007 de 15 de marzo, toda vez que, se facture como se facture, la prestación del servicio por parte del socio siempre es "intuitu personae" y los acreedores y el propio deudor concursado están amparados en caso de una actuación negligente por parte del Administrador nombrado, tanto por el seguro



de responsabilidad civil de la sociedad profesional como el personal del socio y de los profesionales que lo apoyan,

3º Como consecuencia de lo anterior se anule la sentencia que se recurre y se anule la liquidación y la resolución por la que se impone la sanción.

4º Y en cualquier caso se anule la resolución que impone la sanción toda vez que no ha existido ni simulación ni ocultación.

Sin imposición de costas, ya que no existe ni temeridad ni mala fe en la conducta del recurrente.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita que el recurso sea desestimado "por ser correcta la interpretación en Derecho que hace la sentencia de instancia dados los presupuestos de hecho del caso, apreciados en la forma en que la Sala del TSJ de Madrid

Creemos que la Excm. Sala debe establecer la fijación doctrinal-jurisprudencial de que el administrador concursal, persona física, así designado por el Juez del Concurso, debe declarar los rendimientos obtenidos por esa concreta actividad concursal como ingresos sujetos a IRPF, en su caso con la deducción de gastos y costes por actividad profesional, y no por el Impuesto de sociedades de sociedad mercantil no designada administradora concursal y que, el no hacerlo así, constituye simulación tributaria con las consecuencias **fiscales** al efecto".

Pues bien, en razón de lo dicho en el fundamento de derecho anterior, debemos desestimar el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida, por ajustarse a la doctrina expresada

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose 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

Primero.- A los efectos de este recurso de casación y, atendiendo a las específicas circunstancias del caso, procede declarar, como criterio interpretativo de esta sentencia, el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.

Segundo.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de doña Maribel , contra la sentencia dictada el 2 de marzo de 2020 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 1309/2018, relativa a liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012.

Tercero. - No ha lugar a imponer las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.