



Roj: **STS 4307/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4307**

Id Cendoj: **28079130022020100631**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2020**

Nº de Recurso: **5977/2018**

Nº de Resolución: **1780/2020**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2147/2018,**  
**ATS 161/2019,**  
**STS 4307/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.780/2020**

Fecha de sentencia: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5977/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5977/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1780/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 5977/2018 interpuesto por La procuradora doña María José Bueno Ramírez, en representación de don Romualdo y de CERGAPE Siglo XXI, S.L., presentó escrito fechado el 12 de julio de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de mayo anterior por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 945/2016, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso es la sentencia dictada el día de mayo de 2018 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 945/2016, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2005, 2006 y 2007 en cuya parte dispositiva se dispone:

"DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo nº 945/2016 interpuesto por la representación procesal de CERGAPE SIGLO XXI, S.L y D. Romualdo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de septiembre de 2016. Con imposición de costas a la parte recurrente".

### SEGUNDO.- Admisión del recurso de casación.

La recurrente identifica como normas infringidas las siguientes: normas:

Artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Artículos 9.3, 14 y 38 de la Constitución Española ["CE"].

Artículos 45.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIRPF"], aplicable en 2005 y 2006; y 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"], aplicable en 2007.

Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia de instancia, por cuanto la sociedad profesional no puede calificarse como una mera sociedad interpuesta o simulada, toda vez que el principio de libertad de empresa ampara la posibilidad de que una persona constituya una sociedad para el ejercicio de su profesión. Además, en materia tributaria, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, suprimió el régimen de transparencia fiscal aplicable a las sociedades de profesionales, al tiempo que modificaba el régimen de las operaciones vinculadas para establecer reglas especiales de valoración a mercado en los servicios acordados entre una sociedad profesional y su socio, de modo que la regularización debía haberse hecho aplicando el régimen de operaciones vinculadas y no utilizando el instituto de la simulación.

La Sección Primera de esta Sala, por Auto de fecha 16 de enero de 2019, acuerda :

1. A la vista de los términos del debate, al igual que sucede en el mencionado auto de 10 de mayo de 2018, las dos cuestiones planteadas en el presente recurso de casación consisten en:

i) Primero. Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.



ii) Segundo. Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

2. Tales cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en este litigio [ artículo 88.3.a) LJCA], por lo que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca.

3. La concurrencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las otras dos circunstancias alegadas por los recurrentes en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

4. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, las cuestiones enunciadas en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico. 2. Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 13 y 16 LGT.

### **TERCERO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Por escrito de fecha 7 de marzo de 2019 la recurrente formalizó la interposición en el que terminó suplicando que se dicte Sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la Sentencia impugnada y estime el recurso 945/2016, anulando los Acuerdos de Liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid en concepto de IRPF de los ejercicios 2005- 2006 e IRPF 2007, en los que es obligado tributario don Romualdo ; así como el Acuerdo de Liquidación en concepto de "Retenciones/Ingresos a cuenta rendimientos del trabajo personal/profesional", de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, en el que es obligado tributario CERGAPE SIGLO XXI, S.L

El Abogado del Estado, por escrito de fecha 24 mayo 2019 formalizó su oposición, y termino suplicando que se desestime el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada.

### **CUARTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.**

El recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite. Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 20 de octubre de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto y en sucesivas deliberaciones de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.**

A) La mercantil CERGAPE SIGLO XXI, S.L y don Romualdo , interpusieron recurso contencioso administrativo contra resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 que estimó parcialmente el recurso de alzada contra resolución TEAR Madrid de 227 2005, en las reclamaciones económico administrativas, acumuladas, contra liquidación y sanción, por IRPF, ejercicios 2005,2006 y 2007 correspondiente a D. Romualdo , y el acuerdo de liquidación por Retenciones IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 respecto de CERGAPE SIGLO XXI, S.L . Por la estimación parcial se anulan las sanciones y se confirman los acuerdos de liquidación IRPF de don Romualdo , ejercicios 20052006 y 2007, y con relación CERGAPE por el concepto de Retenciones IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

B) Don Romualdo tenía como actividad principal declarada en los ejercicios regularizados la de Economista, epígrafe IAE 741. La Sociedad CERGAPE SIGLO XXI, S.L. (en adelante CERGAPE), se constituyó el 06/07/2001, y su objeto social estaba constituido por las actividades que se recogen en la sentencia de instancia, siendo participada con un 99,97 por 100, por don Romualdo y con un 0,03 por 100 por su cónyuge doña Inocencia . Don Romualdo figura como su único administrador y autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad ATLAS CAPITAL en los años objeto de inspección.

Don Romualdo había presentado autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del períodos impositivos 2005, 2006 y 2007 declarando determinados ingresos, y con fecha 11/03/2009, antes del inicio de las actuaciones inspectoras en relación con él, y en el mismo día en que se iniciaron las referidas a la sociedad CERGAPE SIGLO XXI, S.L, pre sentó declaración complementaria del ejercicio 2007, en la que aumenta los ingresos declarados de su actividad económica y efectúa un ingreso complementario de 348.086,42 €.

C) La Inspección apreció la existencia de una simulación relativa de operaciones al considerar que CERGAPE ha sido utilizada como sociedad interpuesta, haciéndola figurar como receptora de los servicios prestados por don Romualdo , y a su vez prestadora de estos mismos servicios a ATLAS CAPITAL, habiéndose ocultado



a la Hacienda Pública operaciones realmente producidas y aparentando y declarando otras que resultan ser ficticias. La Inspección concluyó que realmente los servicios facturados por CERGAPE a ATLAS CAPITAL son realizados directamente por don Romualdo, si bien la facturación de los servicios se efectúa mediante la interposición de una sociedad de la que es, a su vez, socio. Así, las facturas emitidas por CERGAPE no dejan de ser meros instrumentos de cobro de una actividad no realizada por ella, sino por su socio mayoritario.

D) Los indicios que se consideran suficientes para dar por probado el hecho base y, por tanto, el hecho consecuencia serían los siguientes:

1. La sociedad CERGAPE está participada prácticamente al 100 % por don Romualdo, contribuyente que, asimismo, fue administrador y autorizado en cuentas bancarias de la compañía ATLAS CAPITAL durante los ejercicios objeto de inspección por lo que, consecuentemente, cabe afirmar que pertenece al núcleo rector de dicha sociedad.
2. Prácticamente toda la facturación de CERGAPE se realiza a ATLAS CAPITAL que constituye, por tanto, casi su cliente único. Esta exclusividad en los servicios prestados por CERGAPE, en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos.
3. CERGAPE sólo dispone de dos personas asalariadas. Una de ellas no trabaja a jornada completa y la otra está domiciliada en Ciudad Real, sin que parezca que haya relación o dispongan de la cualificación requerida para desempeñar la actividad desarrollada por esta sociedad. Asimismo, los pagos a terceros, si exceptuamos los realizados a su único socio, no parecen tener relación con el tipo de servicios prestados por CERGAPE a ATLAS CAPITAL.
4. El domicilio social se encuentra situado en un piso propiedad del cónyuge de don Romualdo.
5. La práctica exclusividad en los servicios prestados por CERGAPE a favor de ATLAS CAPITAL, en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos. En dicho contrato firmado entre CERGAPE y ATLAS CAPITAL, que regula las relaciones profesionales entre ambas, en la cláusula quinta se indica que los servicios habitualmente se prestarán en las oficinas de ATLAS CAPITAL en Madrid o, si se considera conveniente, en las oficinas de los clientes de esta sociedad.

Todos estos hechos ponen de manifiesto que el obligado tributario, excepción hecha de su administrador y único socio, carece de los medios materiales y personales propios o ajenos que serían precisos para poder prestar los servicios facturados a ATLAS CAPITAL. Esto es, CERGAPE no parece tener entidad por sí misma al carecer, al margen y con independencia de su socio, de la infraestructura necesaria para realizar los trabajos que factura a Atlas.

El elemento distintivo y característico de CERGAPE es que cuenta con don Romualdo que es con el que, realmente, ATLAS CAPITAL contrata, dado que más allá de esta persona el obligado tributario no cuenta con medios humanos y materiales para realizar los servicios facturados.

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

Por tanto, se puede afirmar que quien realmente presta los servicios a ATLAS CAPITAL no es CERGAPE, sino su administrador y socio único don Romualdo. En virtud de las circunstancias anteriormente expuestas, ha resultado acreditada la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por CERGAPE y su utilización como sociedad interpuesta por Romualdo, siendo éste quien realizó los servicios facturados por la sociedad.

E) La Inspección efectúa regularización que consistió en:

1. Imputar a Romualdo los ingresos recibidos de la sociedad ATLAS CAPITAL, en la medida en que la actividad de consultoría ha sido efectivamente desempeñada por él mismo, y no por CERGAPE (, que se utilizó como sociedad interpuesta para el cobro de unos servicios que en realidad fueron prestados por la persona física).
2. Los gastos deducibles son tanto los declarados por el obligado tributario, como los gastos declarados por CERGAPE relacionados con la actividad profesional y que procede imputar al socio persona física por ser quien realmente presta los servicios que originan los ingresos de dicha sociedad. Únicamente no resultan deducibles los gastos declarados por CERGAPE correspondientes a las facturas emitidas por Romualdo, ya que realmente no existió relación comercial alguna. Por otra parte, únicamente procede deducir los gastos de difícil justificación que ascienden a un 5% sobre el rendimiento neto.



3. En cuanto a las retenciones practicadas por CERGAPE, las prestaciones de servicios facturadas por don Romualdo a CERGAPE fueron objeto de retención por parte de esta última, al porcentaje establecido en el artículo 101.5.a) de la Ley del IRPF del 15 por ciento. Sin embargo, al haber quedado demostrado que la relación entre CERGAPE y Romualdo es inexistente y, por tanto, CERGAPE no debió efectuar retenciones, Y como consecuencia de la simulación urdida por los interesados, se ha producido una retención improcedente de las cuotas de IRPF por parte de CERGAPE y, por tanto, no procede minorar la cuota del impuesto en el importe de estas retenciones indebidamente practicadas. Este hecho implica el reconocimiento del derecho a la devolución de tales ingresos indebidos a don Romualdo, en virtud del artículo 14.2 del RRVA.

4. Por lo que se refiere a las retenciones debidas practicar por ATLAS CAPITAL, al considerar la Inspección que la verdadera relación de prestaciones de servicios es la que se ha producido entre don Romualdo y ATLAS CAPITAL, se concluye que esta debió practicar las retenciones correspondientes a las prestaciones de servicios que adquiriría de la persona física....la Inspección considera que la falta de retención sí es imputable al profesional en la medida en que se ha articulado una simulación subjetiva a través de la sociedad controlada por él, y por tanto entiende que no procede descontar la cantidad debida retener de la cuota líquida resultante por la regularización practicada al profesional citado (artículo 101.5 del TRLIRPF).

F) Interpuesto recurso contencioso administrativo, la Sala de lo CA de la Audiencia Nacional lo desestima por sentencia de 16 mayo 2018, Sección Cuarta.

G) Tanto Don Romualdo como la Sociedad mercantil limitada interponen Recurso de Ca sanción por interés objetivo, habiendo sido admitido a trámite por la Sala.

#### **Razonamientos de la sentencia impugnada.**

La sentencia de la Audiencia Nacional confirma la regularización practicada por la Administración tributaria, al considerar insuficientes los argumentos empleados por los recurrentes para desvirtuar la simulación apreciada en la utilización de sociedades por parte de sus socios para facturar los servicios profesionales que prestan.

La sentencia de instancia analiza en su fundamento 4º la evolución normativa de la tributación de las actividades realizadas en las sociedades profesionales y en su Fdo 5º, dice: *El argumento central de(l)... (recurrente) es.... " negar la existencia de simulación y considerar que la cuestión ha de situarse en el ámbito de las operaciones vinculadas y la valoración de los servicios prestados por el socio a valor de mercado...."*.

Considera la sentencia que : *" Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, y que las operaciones entre el socio y la sociedad se valoran de acuerdo con el régimen de operaciones vinculadas. Ahora bien lo que no ampara es la utilización de una sociedad para facturar a otra los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, siendo un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del socio profesional". "Es decir, la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, siempre que se respeten las reglas de valoración a valor normal de mercado de las operaciones vinculadas. Pero para que la utilización de sociedades quede amparada por lanormativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas. Y, en consecuencia, de lo que se trata es de valorar la licitud, desde la perspectiva tributaria, en relación a la interposición de sociedades de segundo nivel, titularidad de los socios profesionales, que facturan a la otra por los servicios profesionales prestados por el propio socio"*.

*" La cuestión que realmente se plantea no es que se ejerza la actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio mayoritario y administrador) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para otra (de la que también es administrador) y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas"*.

Sigue la sentencia diciendo en su Fdo 6º: (respecto a un supuesto invocado por el recurrente como comparativo que le sería favorable): *" analizando esos supuestos, se observa que no son idénticos al que estamos examinando, pues en todos ellos se trata de una sociedad profesional que presta sus servicios a terceros, siendo así que las cantidades facturadas por la sociedad a terceros son muy superiores a las cantidades por las que la sociedad satisface al socio profesional, cuando el trabajo es realizado exclusivamente por este, dado que la sociedad carece de medios personales y profesionales suficientes, distintos del trabajo del socio.*

*Ahora bien en este caso, no es que exista una divergencia entre el importe de los servicios que presta el socio a la sociedad y el que la sociedad presta a terceros independientes, sino que, en este caso, se trata de unos servicios facturados a la sociedad ATLAS CAPITAL, de la que el socio de CERGAPE era también administrador y autorizado en sus cuentas bancarias en los periodos regularizados, y por tanto, con la que también existía vinculación. A*



ello hay que añadir que una de las trabajadoras de CERGAPE lo era también de ATLAS CAPITAL, estableciéndose igualmente en el contrato entre CERGAPE y ATLAS CAPITAL que los servicios se prestarían en el domicilio de esta última o en su caso en el de sus clientes. Es decir, la sociedad ATLAS CAPITAL para prestar sus servicios de consultoría a sus clientes, terceros independientes, contrata a otra sociedad interpuesta o de segundo nivel (CERGAPE) que carece de medios materiales y personales distintos del profesional que realmente presta esos servicios, de modo que esa sociedad es innecesaria desde el punto de vista económico en las relaciones entre el profesional y ATLAS CAPITAL y ha de concluirse que su única finalidad de este sistema de facturación es la de disminuir la tributación del socio mayoritario que presta los servicios .

Y a ello no obsta el hecho de que no se hayan regularizado los servicios facturados por CERGAPE a otros clientes, pues, además de ser irrelevantes en relación con las cantidades facturadas a ATLAS CAPITAL, la Inspección no declaró que CERGAPE fuera simulada como tal sociedad, sino que apreció que existía una " simulación relativa" exclusivamente en las facturas emitidas por la misma a ATLAS CAPITAL Y así, consideró que quién debió emitir las facturas no era la sociedad interpuestas (como se hizo), sino el socio y administrador de dicha sociedad (en este caso don Romualdo ), que a su vez es administrador de ATLAS CAPITAL. Es decir, no se está cuestionando el motivo que determinó la constitución de la sociedad, ni tampoco el desarrollo por la misma de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación profesional en la que no tenía participación alguna.

Respecto a la invocada por el interesado recurrente, " inexistencia a de simulación", dice el Fdo 7º de la Sentencia de instancia : " El propio acuerdo de liquidación pone de manifiesto la diferencia de tributación, entre la efectuada por el recurrente por medio de la sociedad interpuesta y la que procedería de imputar los rendimientos al socio, y que constituye la cuota de la liquidación. Así, según los cálculos que realiza la inspección la estructura elegida por el contribuyente para desarrollar su actividad arrojó un ahorro fiscal de 44.000 euros y de 56.500 euros, aproximadamente, en los años 2005 y 2006. Y que, si en el año 2007, el coste fiscal adicional para el interesado ha sido de 208.000 euros, es porque presentó la declaración extemporánea de 348.000 euros, que, de no presentar, habría arrojado un nuevo ahorro fiscal de 139.000 euros, en el año 2007.

Es decir el coste fiscal no ha sido elevado porque el propio contribuyente, una vez iniciadas las actuaciones inspectoras respecto de CERGAPE, presentó una declaración complementaria respecto del ejercicio 2007. Por otro lado, para demostrar que la tributación no sería inferior alude a una futura tributación cuando se reparta el dividendo o se liquide la sociedad, circunstancias ambas inciertas".

En fin, en el Fundamento 8º analiza los indicios en los que se basó la Inspección Tributaria para concluir la existencia de simulación.

En cuanto a los medios personales de que dispone la sociedad CERGAPE en los ejercicios regularizados, sólo cuenta con dos trabajadoras, siendo así que una de ellas trabaja también para ATLAS CAPITAL y la otra además de percibir cantidades muy bajas, está domiciliada en Chillón en la provincia de Ciudad Real, cuando la actividad de la sociedad se realiza en Madrid, y no se ha acreditado qué trabajos realiza para la misma. Una cosa es que la Inspección hay considerado como gastos las retribuciones abonadas a esta trabajadora y otra distinta es que pueda considerarse que su trabajo suponga un valor añadido al realizado por el socio profesional.

Por otro lado, no consta que disponga de medios materiales para el desarrollo de la actividad. El domicilio social y fiscal está situado en la CALLE000 , NUM000 , de Madrid. ... una vivienda particular, en la que no eran perceptibles la existencia de elementos personales o materiales que indicasen que se trataba de un inmueble en el que se desarrollaba una actividad profesional o empresarial. El piso, cuyo uso era compartido, está alquilado a la sociedad LAF 34, S.L, propiedad del cónyuge de don Romualdo . A ello hay que añadir que en el contrato de consultoría celebrado entre ATLAS CAPITAL y CERGAPE se establece que los servicios se prestarán en el lugar que ALTAS CAPITAL considere conveniente, siendo habitualmente prestados en Madrid, en la sede de las oficinas de ALTAS CAPITAL, aunque también se podrán realizar en las oficinas de los clientes de esta sociedad, si así se considera conveniente.

Razona la sentencia de instancia: que: "Los recurrentes no cuestionan que estas circunstancias sean ciertas, pero pretende aislar cada una de ellas para afirmar que por sí solas no permiten afirmar que la sociedad no era la que realizaban los servicios facturados. Ahora bien lo cierto es que, y así se indica en el acuerdo de liquidación, es el conjunto de todos ellos lo que llevan a la Administración a extraer la conclusión indicada, sin que pueda valorarse cada uno de ellos de manera aislada es precisamente el conjunto de todos ellos lo que permite apreciarla.

#### **SEGUNDO.- Argumentos de la recurrente.**

La recurrente en el escrito de preparación del presente recurso consideró infringidas por la sentencia de instancia también los siguientes preceptos:



El art. 38 CE, que reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, libertad que debe ser garantizada y protegida por los poderes públicos.

El art. 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el texto refundido de IRPF (TRLIRPF), aplicable en 2005 y 2006; y el art. 41 de la Ley 35/2006, del IRPF (LIRPF), aplicable en 2007, que establecían la aplicación del régimen de operaciones vinculadas en las relaciones socio y sociedad de profesionales.

La sentencia recurrida exige, para que la creación de sociedades de profesionales quede amparada por la normativa tributaria, no solo que se apliquen las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, sino que se acredite la existencia de razones económicas válidas, requisito que no aparece en ningún precepto legal.

Sostiene que la actuación de profesionales a través de sociedades ha sido tradicionalmente polémica desde el punto de vista fiscal, al considerarse que al actuar el profesional a través de una sociedad se beneficiaba de una tributación más baja o que difería su tributación. Precisamente el legislador, con el objetivo de evitar dicho beneficio creó en 1978 el régimen de transparencia fiscal en virtud del cual se trasladaban las rentas obtenidas por la sociedad transparente a la imposición personal del socio. No se negaba la realidad a las sociedades de profesionales, sino que se establecía un régimen fiscal especial. Sin embargo, con los años hubo un mayor reconocimiento jurídico de las sociedades profesionales en otros ámbitos de la vida jurídica. En este sentido, el 16 de marzo de 2007 entró en vigor la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, entre cuyos objetivos prioritarios se encuentra el de colmar la laguna existente en nuestro ordenamiento jurídico relativa a la ordenación normativa del ejercicio societario de los servicios prestados por profesionales.

Asimismo, la XII Directiva del Consejo (89/67/CEE), de 21 de diciembre, sobre la sociedad de responsabilidad limitada de socio único en el horizonte de la empresa individual de responsabilidad limitada, admitió la forma jurídica de sociedad unipersonal en el tráfico mercantil, lo que se ha traspuesto a nuestro ordenamiento a través de los arts. 12 a 17 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de capital.. También en el ámbito laboral se han ido introduciendo medidas tendentes a clarificar el encuadramiento en el régimen de la Seguridad Social de los socios profesionales, lo que evidencia el pleno reconocimiento jurídico de estas entidades.

Pues bien, en el ámbito tributario se llegó a una equiparación casi total de la tributación de las rentas obtenidas por las sociedades y por las personas físicas (minoración de los tipos del IRPF y tributación de los dividendos como rentas del ahorro) . Y, en este escenario, el régimen fiscal especial de las sociedades transparentes se veía ya difícilmente compatible con los principios de igualdad y de neutralidad. Precisamente, a través de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se suprimió el régimen de transparencia fiscal. De esta forma, todas las sociedades de profesionales pasaron a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, en paralelo, la Ley modificaba los preceptos sobre operaciones vinculadas, configurando como una presunción *iuris et de iure* la valoración de los servicios acordados entre la sociedad y los socios profesionales como valor de mercado, siempre que se dieran determinados requisitos: i) más del 50 por 100 de los ingresos procediesen del ejercicio de actividades profesionales y ii) se dispusiera de los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la actividad ( art. 42.2 de la Ley 40/1998). Si no se cumplían dichos requisitos, serían de aplicación las reglas de valoración de operaciones vinculadas previstas en la norma. El art. 42.2 de la Ley 40/1998, del IRPF pasó a ser el art. 45.2 del RDL 3/2004 del TRLIRPF. Posteriormente, la Ley 35/2006 del IRPF eliminó ( art. 41) la presunción *iuris et de iure* de valoración de mercado y se mantenía la remisión al art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, equiparando su tratamiento al de cualquier otra operación vinculada. No obstante lo anterior, en sede reglamentaria ( art. 16 del Real Decreto 1793/2008) se introdujo una regla específica de valoración aplicable a las sociedades de profesionales en las que concurriesen determinados requisitos.

Precisamente uno de los principales indicios considerados por la Inspección, y avalados por la AN, para considerar que hubo simulación en este caso era la ausencia de medios materiales y humanos distintos del propio socio profesional. Sin embargo, en los ejercicios 2005 y 2006, el legislador expresamente estableció que la falta de medios humanos y materiales, no determinaba la existencia de simulación, sino la imposibilidad de acogerse a la presunción *iuris et de iure* a partir de 2007, el citado art. 16 del Real Decreto 1793/2008 introdujo una presunción o regla específica de valoración (retribución 85% 15%) aplicable a las sociedades de profesionales en las que concurriesen determinados requisitos, entre ellos, que la sociedad cuente con los medios materiales y humanos adecuados.

Por lo demás sostiene que no existe un ahorro fiscal, por el hecho de que exista una sociedad patrimonial interpuesta, sino en todo caso un diferimiento de los tributos.

**TERCERO.- Resolución del recurso.**



Esta Sala se ha pronunciado ya en un asunto similar en la sentencia número 1802/2019, recaída en el recurso de casación núm. 6108/2017, donde se decía en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

"PRIMERO.- Delimitación del objeto del recurso.

De las distintas cuestiones que fueron objeto del recurso contencioso-administrativo, la única por la que se prepara e interpone el recurso es la consideración por parte de la Administración Tributaria, luego confirmada por la sentencia recurrida de que la utilización de Sociedades profesionales por los socios de la Sociedad Profesional recurrente " Ramón y Cajal Abogados, S.L" tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal y no un motivo económico válido , y en consecuencia nos encontrábamos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal.

Que para los socios profesionales al facturar a través de sociedades profesionales a la Sociedad recurrente puede suponer un ahorro de su carga fiscal es evidente. Como sostiene la Inspección actuaria, si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, *a sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata ( sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.
- Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (splitting). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.
- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.
- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

Como sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico- formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

Sin embargo quien aquí recurre no son las sociedades profesionales interpuestas, ni los socios profesionales que forman parte de la sociedad recurrente, y tanto unos como otros podrán demostrar en su caso, al recurrir las liquidaciones fiscales que pudieran afectarles, el motivo económico válido de las mismas, y si efectivamente como sostienen la finalidad era limitar la responsabilidad que por el ejercicio profesional pudiera afectar a otras actividades realizadas por los mismos, u otras igualmente válidas.

SEGUNDO.- El análisis de la regularización ha de limitarse a la sociedad recurrente " Ramón y Cajal Abogados, S.L" y si aparece justificado de la prueba que obra en las actuaciones y como se admite en la sentencia, que existe una vinculación o relación entre las Sociedades Patrimoniales que facturan en lugar de los socios profesionales que prestan como obligaciones accesorias sus servicios como Abogados en el citado despacho profesional, y éste mismo. Y aparece acreditado que no existe tal vinculación, pues los servicios jurídicos son prestados directamente por los socios, que firman las facturas a los clientes sin el visto de las Sociedades profesionales interpuestas: los gastos corresponden a los socios y no a estas sociedades interpuestas, que además carecen del personal necesario para su funcionamiento, según se tiene por acreditado en la sentencia recurrida, por lo que es evidente que la recurrente debió abonar los servicios profesionales a los Socios y no a las sociedades interpuestas, con la consideración de Actividades Económicas de los mismos y la retención





correspondiente en el Impuesto sobre la renta. Y para esa regularización bastaba con la aplicación del *artículo 13 de la Ley General Tributaria*.

Como recuerda el Abogado del Estado esta Sala, en las sentencias de 11 marzo 2015, recaídas en recursos de Casación para la Unificación de Doctrina, si bien desestimaron los recursos casacionales unificatorios al considerar que la base de la cuestión era probatoria y que las sentencias invocadas como de contraste no constituían un elemento comparativo suficiente con arreglo a la normativa entonces reguladora de la Casación, confirmó razonamientos idénticos a los ahora desarrollados por la Sala de instancia y, sobre todo, situó el centro de gravedad de la cuestión en un problema probatorio, a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurran, sí pudieran ser constitutivos de tal.

En definitiva la recurrente hace hincapié en que para que exista la simulación a que se refiere el *artículo 16 de la Ley General Tributaria* se precisa ocultación y engaño, sin embargo como la misma mantiene en su escrito de interposición la Ley no define lo que se entiende por simulación, y desde luego la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas, ahora cuestionado, pues es evidente que la Administración puede proceder a comprobar y regularizar en su caso las autoliquidaciones dentro del periodo de prescripción, sin que el hecho de la presentación de las autoliquidaciones e incluso la falta de reacción de la Administración tempestiva, implique automáticamente la inexistencia de ocultación. Esta, y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los Tribunales de instancia su valoración, que según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en sede casacional.

TERCERO.- Contestación a la cuestión planteada por la Sección Primera en el Auto de Admisión.

Como acertadamente sostiene el Abogado del Estado respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer esta Sala, partiendo de la premisa de que al Abogado del Estado le parece indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso. En el que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Ramón y Cajal Abogados, S.L quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso, como se dispone en la resolución administrativa y en la sentencia recurrida, se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho, y procede en consecuencia confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma.

Por ello no procede, en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas que formula la Sección Primera, pues no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas".

Reiteramos lo dicho en dicha sentencia y como sostiene el Abogado del Estado la Administración no está cuestionando el ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades que se constituyen como forma colectiva para el ejercicio profesional (como, por ejemplo, para la abogacía recoge el artículo 28.1 RD. 658/2001) el cual reproduce, sino que el socio constituya además otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que realiza para ésta, y que deberían tributar como rendimientos de actividades económicas para dicho socio, sujetos a retención.

La sociedad principal (aquí ATLAS CAPITAL CLOSE BROTHERS, SL, luego denominada DC ADVISORY PARTNERS) se constituye con uno o varios socios que prestan servicios profesionales y los facturan a ATLAS por medio de su propia y personal sociedad mercantil, aquí CERGAPE SL, que es quien percibe directamente los cobros de ATLAS CCB, SL SL.", habiendo la Administración tributaria acreditado suficientemente que esa facturación no responde a un servicio prestado por CERGAPE SL sino por Don Romualdo, es decir, que la prestación personal e intelectual la lleva a cabo la persona física utilizando medios personales e instalaciones muy vinculados a ATLAS CCB SL.

Como sostiene el Abogado del Estado, 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 pero los factura una sociedad mercantil, participada al 99,97% por la persona física que, a su vez, es contratada de su sociedad personal. La carencia de causa es la innecesaria absoluta de que la persona física constituya una sociedad profesional para facturar a la sociedad cliente (prácticamente único) servicios que presta como persona física



(en este caso: Don Romualdo ), máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de esta sociedad de persona física no recoge ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e in abstracto) una sociedad profesional que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo free-lance (profesional libre) a diversos Clientes.

Compartimos el criterio de la recurrida en el sentido de que la interpretación de la Sala de instancia, en razón de los hechos que ha considerado probados, es conforme a Derecho y no ha lugar a la anulación de la misma, por lo que el recurso ha de ser desestimado.

En cuanto a la pregunta formulada por la Sección Primera, no procede responder, por cuanto no queda acreditado que la sociedad constituida por el recurrente lo fuera una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados. Es mas la propia recurrida admite que es una cuestión fáctica, si existe o no simulación, que ha de ventilarse caso por caso, y que la constitución de la sociedad por el recurrente no se cuestiona, sino la utilización concreta que el recurrente hacia para una concreta actividad de la misma, sin dudar de la legalidad de su actuación con otros clientes.

#### **TERCERO.- Sobre las costas.**

Conforme a lo dispuesto en el *artículo 93.4 LJCA* , respecto de las costas de la casación, no procede hacer un pronunciamiento condenatorio sobre las costas, y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del *artículo 139.1 LCA* , cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, habida cuenta de las dudas de derecho que suscita la cuestión litigiosa.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en los fundamentos tercero:

**1.** No ha lugar al recurso de casación núm. 5977/2018 interpuesto por la procuradora doña María José Bueno Ramírez, en representación de don Romualdo y de CERGAPE Siglo XXI, S.L., presentó escrito fechado el 12 de julio de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 16 de mayo anterior por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 945/2016, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2005, 2006 y 2007.

**2.** Sin imposición de imposición de las costas causadas en el recurso de casación y ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma Don José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Letrado de la Administración de Justicia. Certifico.