



Roj: **STSJ M 990/2015 - ECLI:ES:TSJM:2015:990**

Id Cendoj: **28079330052015100132**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **28/01/2015**

Nº de Recurso: **1496/2012**

Nº de Resolución: **128/2015**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 990/2015,**
STS 4316/2016

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2012/0011265

Procedimiento Ordinario 1496/2012

Demandante: D./Dña. Avelino

PROCURADOR D./Dña. MARIA JOSE BUENO RAMIREZ

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA 128

RECURSO NÚM.: 1496-2012

PROCURADOR DÑA.: MARIA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo



Dña. María Rosario Ornosa Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Sandra María González de Lara Mingo

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 28 de Enero de 2015.

Visto por la Sala del margen el recurso núm.1496-2012 interpuesto por D. Avelino representado por la procuradora DÑA. MARÍA JOSÉ BUENO RAMÍREZ contra fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 26.6.2012 reclamación nº NUM000 , interpuesta por el concepto de IVA habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la representación procesal del recurrente, se interpuso el presente recurso, y después de cumplidos los trámites preceptivos, formalizó la demanda que basaba sustancialmente en los hechos del expediente administrativo, citó los fundamentos de derecho que estimó aplicables al caso, y concluyó con la suplica de que en su día y, previos los trámites legales se dicte sentencia de conformidad con lo expuesto en el suplico de la demanda.

SEGUNDO: Se dio traslado al Abogado del Estado, para contestación de la demanda y alegó a su derecho lo que consideró oportuno, y solicitó la confirmación en todos sus extremos del acuerdo recurrido.

TERCERO: Estimándose necesario el recibimiento a prueba y una vez practicadas las mismas, se emplazó a las partes para que evacuaran el trámite de conclusiones, lo que llevaron a efecto en tiempo y forma, señalándose para votación y fallo la audiencia del día 20-01- 2015 en que tuvo lugar, quedando el recurso concluso para Sentencia.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Alberto Gallego Laguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se impugna en este recurso contencioso administrativo la resolución dictada por el tribunal Económico administrativo Regional de Madrid el día 26 de junio de 2012 en la que acuerda desestimar la reclamación económico administrativa número NUM000 , interpuesta contra acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad, número NUM001 , correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos de 2005 a 2007, del que resulta una cantidad a ingresar por importe de 358.710,31 euros, siendo el periodo de mayor cuantía de 149.320,99 euros:

SEGUNDO: El recurrente solicita en su demanda dicte resolución judicial por la que se declare incompetente para revisar la Resolución del TEAR dictada el 26 de junio de 2012 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , pues la misma debió entenderse dictada en primera instancia al objeto de garantizar la tutela judicial efectiva de forma que toda la regularización llevada a cabo por la Inspección sean revisadas por los mismos órganos administrativos y jurisdiccionales. Subsidiariamente, para el caso de que la Sala se considere competente para resolver la cuestión planteada, se solicita la estimación del recurso y la consiguiente anulación de la Resolución dictada el 26 de junio de 2012 por el TEAR de Madrid por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , y con ella la del Acuerdo de Liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid girada a mi mandante en concepto de IVA, ejercicios 2005, 2006 y 2007, e importe de 358.710,31 euros.

Alega, en resumen, como fundamento de su pretensión, la incompetencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por la procedencia de que el TEAR hubiera acordado la acumulación, ya que aunque el importe total regularizado asciende a 358.710,31 euros, el importe de la deuda del periodo de mayor cuantía asciende a 149.320,99 euros, por debajo de los 150.000 euros que son necesarios para que la Resolución se entienda dictada en primera instancia y que procediera, entonces, la interposición de un recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en lugar del presente recurso contencioso-administrativo. Sin embargo, la regularización practicada por la Inspección en materia de IVA que ha sido confirmada por la Resolución aquí impugnada está estrechamente vinculada a la regularización llevada a cabo por el mismo órgano de inspección en relación con el IRPF, que ha sido igualmente confirmada por el TEAR mediante Resoluciones de 27 de junio de 2012, siendo la deuda tributaria regularizada relativas a la liquidación y



sanción del IRPF de 2007 de 285.071,57 euros. Que toda la regularización practicada por la Inspección trae causa del denominado "Programa 12.500: Socios de Sociedades Profesionales", cuyo objetivo principal es regularizar la situación tributaria de los socios personas físicas de sociedades profesionales, para lo cual se parte de la consideración de que la sociedad profesional es una entidad interpuesta en la actividad económica desarrollada el socio persona física.

Considera que podemos decir que no nos encontramos ante tantas regularizaciones como Acuerdos de Liquidación dictados por la Inspección, sino ante una única regularización que afecta a varios conceptos tributarios y el análisis de la controversia jurídica planteada exige el análisis de toda la regularización en su conjunto y no por partes. En supuestos como el presente no puede entenderse el artículo 230 de la LGT como un impedimento para acceder a la acumulación. Por lo tanto, el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y el propio derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) imponían la acumulación de las reclamaciones relativas al IVA con las reclamaciones correspondientes al IRPF, que además de ser donde se encuentra el origen de toda la regularización, la correspondiente a la regularización del IRPF de 2007 tenía acceso al recurso de alzada por superar los 150.000 euros. Con ello se garantizaba que no acabe habiendo resoluciones contradictorias sobre la misma cuestión.

Por otra parte, alega que en las alegaciones presentadas en la instancia argumentaba la improcedencia de la regularización practicada por la Inspección por dos razones fundamentales: Primero porque la Inspección, a través del Programa 12.500 trata de aplicar un régimen de la transparencia fiscal como si la sociedad del profesional no existiera, cuando el propio legislador eliminó con efectos 1 de enero de 2003 este régimen fiscal especial y Segundo, porque la Inspección ha aplicado de forma mecánica el método de regularización del "Programa 12.500", obviando las concretas circunstancias del caso. Que se acreditó que, al contrario de lo que sostiene la Inspección (y ahora el TEAR), la prestación de servicios a través de una sociedad ha sido más gravosa fiscalmente para el socio persona física. No hubo ningún perjuicio económico para la Administración Tributaria en materia de imposición indirecta por el hecho de que los servicios se prestaran a través de la sociedad del profesional, pues el IVA devengado por los servicios de asesoramiento prestados (aunque los repercutiera la sociedad) fue declarado e ingresado en el Tesoro Público y debidamente deducido por el sujeto que los soportó. En este sentido, la Audiencia Nacional ha dictado Sentencia de 26 de marzo de 2012 (recurso núm. 28/2011) y existían ya unos previos pronunciamientos de la jurisdicción penal en contra de considerar como simulada la prestación de servicios a través de una sociedad profesional. La Audiencia Nacional ha reiterado dicha doctrina en su más reciente Sentencia de 18 de abril de 2012 (recurso núm. 819/2009).

Alega, en síntesis, la infracción del principio de neutralidad en las regularizaciones del IVA según jurisprudencia del TJUE y del propio Tribunal Supremo, la improcedencia del método de regularización del "Programa 12.500" seguido por la Inspección y la improcedencia de toda la regularización practicada por la Inspección al no haber habido en este concreto caso ocultación, minoración de la tributación efectiva, ni simulación alguna. El primer motivo de oposición es específico de la regularización indirecta, siendo los otros dos idénticos a los alegados frente a la regularización de la imposición directa llevada a cabo por la Inspección.

Entiende el recurrente que a pesar de que la propia Inspección de los Tributos declara que la interposición de una sociedad tendría como única finalidad una reducción de la imposición directa, no del IVA, lo cierto es que el método de regularización ideado por la Inspección le permite exigir de forma inmediata las cuotas de IVA con sus intereses de demora, pero diferir y dificultar en grado sumo la recuperación de ese IVA por parte de los sujetos regularizados, recuperación que en la mayoría de los casos lo será sin intereses. Puesto que se considera que es el socio persona física quien verdaderamente ha prestado los servicios profesionales, se le exigen las cuotas de IVA devengadas, aunque esas cuotas de IVA fueron repercutidas e ingresadas en su día por la sociedad del profesional (SAD), con los correspondientes intereses de demora. Se exige, por tanto, una cuota de 302.787,97 euros más unos intereses de 55.922,34 euros. Es verdad que el Acuerdo de Liquidación reconoce la posibilidad de repercutir a ACCB esas cuotas de IVA, sin embargo, la repercusión se condiciona a que la liquidación sea firme cuando el acto de liquidación por el que se exigen esas cuotas devengadas es inmediatamente ejecutivo. Asimismo, se reconoce a ACCB el derecho a obtener la devolución de las cuotas repercutidas improcedentemente por la sociedad del profesional (SAD) por el mismo importe de 302.787,97 euros, devolución también condicionada a la firmeza de las liquidaciones. Al mismo tiempo, en la regularización del socio persona física se niega la deducibilidad inmediata de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de la actividad profesional por cuanto que las facturas fueron emitidas a nombre de la sociedad y no a nombre del socio, exigiendo para su deducibilidad la previa rectificación de las facturas y la firmeza de las liquidaciones practicadas. El IVA soportado deducible asciende a 94.318,28 euros.

Manifiesta la incongruencia en la que incurre el propio TEAR al encarar el problema desde dos perspectivas diferentes, poniendo de manifiesto la propia incongruencia de la regularización de la Inspección. Y es que con carácter simultáneo a dictar la Resolución aquí recurrida el TEAR ha dictado también Resolución



desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 que había interpuesto esta parte frente a la negativa de ATLAS CAPITAL a aceptar la repercusión del IVA regularizado por la Inspección en tanto no sea firme la liquidación practicada por la Inspección. La exigencia de respetar el principio de neutralidad del IVA está por encima de cualquier precepto reglamentario citando la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (recurso de casación núm. 7150/2003). En cuanto a la exigencia, para que se reconozca la deducibilidad de las cuotas soportadas, a que se modifiquen las facturas y se anoten en los correspondientes libros registros, que el TEAR aplica con todo rigor, procede recordar la doctrina jurisprudencial del TJUE que ha sido asumida por nuestros Tribunales, Sentencia del TJCE de 21 de abril de 2005, asunto C- 25/03. Así, en nuestro caso concreto no puede negarse la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de la actividad profesional sobre la consideración de las facturas estaban a nombre de la sociedad y no del socio, por cuanto que, tal y como reconoce la Inspección, dichas cuotas se han soportado en el desarrollo de una actividad profesional y no ha habido ningún perjuicio para el erario público en materia de imposición indirecta. Cita la Sentencia del TJCE de 27 de septiembre de 2007, asunto C- 146/05.

Considera el recurrente que llama la atención el hecho de que se impute a los socios de sociedades profesionales que se benefician de una supuesta tributación inferior a la que les correspondería con arreglo a Derecho, cuando precisamente el legislador ha normalizado la situación jurídica de los socios de sociedades profesionales, también en el ámbito tributario. Si lo que se pone en tela de juicio es la valoración de las retribuciones que la sociedad del profesional paga al socio persona física, ahí estaban las reglas sobre operaciones vinculadas para corregirlas, pero lo que no puede admitirse en modo alguno es que la Inspección pretenda aplicar una especie de régimen de transparencia fiscal sobrevenida por la vía de la simulación, contraviniendo la Ley y los principios de igualdad, neutralidad y de seguridad jurídica que han inspirado la supresión de ese régimen fiscal especial. Señala que es ya conocido el Auto de 11 de mayo de 2010, del que se aportó copia al TEAR como documento núm. 2 de los escritos de alegaciones relativos a los acuerdos sancionadores incoados dentro de la regularización del IRPF, dictado por el Juzgado de Instrucción nº 6 de Madrid en las Diligencias Previas 14/2009, seguidas contra los profesionales de un conocido despacho de Abogados.

La improcedencia de la regularización al no haber habido minoración de la tributación efectiva, simulación, ni ocultación. Las ventajas fiscales que se dice obtienen los socios de sociedades profesionales no se dan en nuestro caso concreto: El supuesto remansamiento que se produce por la interposición de una sociedad tiene un coste pues la tributación efectiva de las rentas derivadas del desempeño de las actividades profesionales es superior a la que corresponde en sede del socio persona física. En efecto, el socio tributa al tipo marginal máximo del IRPF del 45 por 100, mientras que en sede de la sociedad las rentas tributan al tipo del 35 por 100, rentas que tributarán al tipo fijo del 18 por 100 (antes el 23 por 100 como consecuencia del juego de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos) cuando se reparta el dividendo o se liquide la sociedad (tipo efectivo del 46,7 por 100). La sociedad repartió dividendos en 2007 que tributaron en sede del socio como rendimientos del capital mobiliario al tipo fijo del 18 por 100, lo que sumado a la tributación en sede de la sociedad supone una tributación efectiva superior a la que resultaba de haber tributado las rentas obtenidas directamente en sede del socio. La sociedad se ha disuelto y liquidado en 2008 por lo que, como consecuencia del reparto del haber social, el socio persona física tributó al tipo fijo del 18 por 100 por todas las rentas y plusvalías de la sociedad, con lo que nuevamente la tributación efectiva ha sido superior a la que hubiera resultado de haber tributado directamente en sede del socio. La imputación de la actividad al socio llevada a cabo por la Inspección ha permitido incrementar los gastos fiscalmente deducibles al aplicar la deducción del 5 por 100 del rendimiento neto en concepto de gastos de difícil justificación previsto en el régimen de estimación directa simplificada. Siendo el efecto financiero de diferir las cantidades ridículo o inexistente.

Argumenta el recurrente que conviene preguntarse cuáles son los medios personales y materiales que necesita una sociedad profesional para que pueda considerarse como tal. La respuesta es que prácticamente ninguno puesto que la actividad profesional muchas veces no necesita más que de la capacidad intelectual del profesional. De hecho se está imputando los rendimientos profesionales de la sociedad al socio persona física, lo que demuestra que no se requieren especiales medios materiales y humanos. Además el desarrollo de las tecnologías permite que el desarrollo de cualquier actividad profesional pueda llevarse a cabo con un ordenador con conexión a Internet. ¿Cómo es posible decir que la sociedad no tenía medios para prestar un servicio prestado efectivamente y a la vez que quien lo ha prestado es la persona física? Si entienden que el servicio lo ha prestado la persona física será porque no hacían falta más medios que los utilizados, luego, muchos o pocos, es evidente que la sociedad los tenía, pues no consta que en la prestación del servicio se hayan empleado medios adicionales que la persona física tenía y no tenía la sociedad. No ofrece ninguna duda que el argumento de falta de medios de la sociedad no puede utilizarse para apoyar que el servicio prestado por ésta en realidad ha sido prestado por la persona física. En la propia Nota 5/08, de 30 de abril, de la Subdirección



General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, sobre la "calificación de las retribuciones percibidas por los socios y renta integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría", se reconocía que para que exista actividad económica (es decir, ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios) basta "con la sola presencia del elemento intelectual del prestador del servicio". Por otro lado, la facturación casi exclusiva a un único cliente tampoco es indicativa de nada en el marco de la libertad de pacto que rigen las relaciones entre particulares.

TERCERO: El Abogado del Estado, en la contestación a la demanda, sostiene, en síntesis, los mismos argumentos de la resolución recurrida del Tribunal Económico administrativo regional de Madrid y añade que el 5 de diciembre del 2012 y por la sección cuarta de la Sala de lo contencioso-administrativo de la AN se han dictado dos sentencias, una de ellas aludida por el recurrente en el procedimiento 298/2011 y la otra en el procedimiento 123/2011 que introducen afirmaciones concluyentes sobre el fondo de la cuestión objeto de este recurso contencioso administrativo y en los siguientes términos, sin perjuicio de que el conjunto de cada una de las sentencias, con independencia del tributo a que afecten, implica una nueva toma de posición de la AN, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección Cuarta sobre aspectos sustanciales enjuiciados en este litigio.

CUARTO: En el análisis de la cuestión controvertida en el presente recurso se debe partir de que de la liquidación practicada, como antecedentes relevantes, se pueden extraer los siguientes: "Del examen del expediente se desprende que la cuestión planteada y que debe ser resuelta es determinar si, realmente, STUDIOS ARVAD realizaba las prestaciones de servicios que facturaba a ATLAS CAPITAL CLOSE BROTHERS, S.L., o si en realidad tales servicios eran prestados por su socio, Avelino .

En materia de procedimiento inspector rigen las normas procedimentales vigentes en el momento del inicio de dicho procedimiento (el 06/03/2009): principalmente la Ley 58/2003 y el RGAT.

La regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo deberá efectuarse con arreglo a las disposiciones de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Ley 37/1992), y de su Reglamento, aprobado por R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante RIVA), de aplicación a los períodos a que se extienden las actuaciones.

De los datos y resultados obtenidos por la Inspección actuarla, llegamos a la conclusión de que realmente los servicios facturados por STUDIOS ARVAD son realizados directamente por Avelino , si bien la facturación de los servicios se efectúa mediante la interposición de una sociedad de la que es, a su vez, socio. En conclusión, las facturas emitidas por STUDIOS ARVAD no dejan de ser meros instrumentos de cobro de una actividad no realizada por ella, sino por su socio mayoritario.

En consecuencia, de los hechos analizados en el presente expediente, el socio profesional no cobra por sus servicios directamente del despacho o firma de la que es titular como profesional, sino que lo hace a través de una sociedad de segundo nivel, dominada por él: STUDIOS ARVAD, que formalmente factura por los servicios profesionales prestados por el socio al despacho, repercutiendo el IVA correspondiente, que es deducido por la firma.

La acumulación de indicios probatorios (dado que en estos supuestos, como viene afirmando con reiteración la jurisprudencia del Tribunal Supremo, será casi imposible contar con pruebas directas de ocultación jurídica engañosa o simulación causal) que puedan apuntar en la dirección inequívoca de un abuso de derecho será la ineludible labor que deberá llevarse a cabo en cada caso, con el fin de poner de manifiesto la única realidad jurídica existente, esto es, la relación directa del socio con la firma.

La acreditación de la existencia de simulación en la causa comercial es, sin duda, difícil de probar en derecho.

Para ello, en la comprobación se ha analizado si la sociedad dispone de medios personales y materiales suficientes para prestar los servicios al margen del socio. Los indicios que se consideran suficientes para dar por probado el hecho-base y, por tanto, el hecho-consecuencia son los siguientes (siendo en consecuencia aplicable la prueba por presunciones establecida recogida en el artículo 108.2 de la Ley 58/2003, 1.249 y 1253 del Código Civil):

1.- Este obligado tributario está participado al 100 % por D. Avelino , 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 STUDIOS ARVAD se realiza a ATLAS CAPITAL que constituye, por tanto, casi su cliente único.



Esta exclusividad en los servicios prestados por STUDIOS ARVAD, en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos.

3.-STUDIOS ARVAD no dispone de personal asalariado.

Asimismo, los pagos a terceros, si exceptuamos los realizados a su único socio, no parecen tener relación con el tipo de servicios prestados por STUDIOS ARVAD a ATLAS CAPITAL.

4.- El domicilio social y fiscal coincide con el domicilio familiar de su único socio.

5.- La práctica exclusividad en los servicios prestados por STUDIOS ARVAD a favor de ATLAS CAPITAL, en cierta medida, aparece reflejada en el contrato de consultoría profesional celebrado entre ambos, del cual se realizó un extracto en los antecedentes.

Recordemos que en dicho contrato firmado entre STUDIOS ARVAD 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, no parece tener STUDIOS ARVAD 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 CAPITAL.

El elemento distintivo y característico de STUDIOS ARVAD es que cuenta con D. Avelino 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 D. Avelino, 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 D. Avelino y STUDIOS ARVAD.

Por tanto, se puede afirmar que quien realmente presta los servicios a ATLAS CAPITAL no es STUDIOS ARVAD, sino su administrador y socio único D. Avelino.

Estas operaciones se han tratado de ocultar a Hacienda Pública, por la reducción en la carga tributaria que conlleva, para lo cual se ha utilizado a STUDIOS ARVAD como sociedad interpuesta, haciéndola figurar como receptora de unos servicios prestados por D. Avelino y, a su vez, prestadora de estos mismos servicios a ATLAS CAPITAL, que se ha comprobado que eran ficticios y que sólo trataban de enmascarar al Fisco los que realmente se habían producido.

En definitiva, se ocultan a la Hacienda Pública las operaciones realmente producidas y se aparenta y declara al Fisco otras que resultan ser ficticias. La situación que se plantea es la de una persona física, Avelino, que presta servicios profesionales a la sociedad ATLAS CAPITAL CLOSE BROTHERS, S.L., en este caso servicios de consultoría económica y financiera, mediante una sociedad mercantil, STUDIOS ARVAD.

En virtud de las circunstancias anteriormente expuestas, ha resultado acreditada la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por STUDIOS ARVAD y su utilización como sociedad interpuesta por Avelino, siendo éste quién realizó los servicios facturados por la sociedad. Por este motivo, corresponde imputar a Avelino 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 STUDIOS ARVAD, que se utilizó como sociedad interpuesta para el cobro de unos servicios que en realidad fueron prestados por la persona física.

Las consecuencias que se derivan de las anteriores conclusiones en relación al IVA correspondiente a los periodos objeto de comprobación son las siguientes:

A) Cuotas devengadas

De los antecedentes de hecho descritos anteriormente, se concluye que la sociedad STUDIOS ARVAD no prestaba servicios de asesoramiento económico-financiero a la entidad ATLAS CAPITAL, sino que tales servicios se prestaban directamente por la persona física Avelino, socio mayoritario de STUDIOS ARVAD y administrador de ATLAS CAPITAL. Ha quedado acreditada, por tanto, la existencia de una simulación relativa.

Como consecuencia de la simulación urdida por los interesados, se ha producido una repercusión improcedente de las cuotas de IVA devengado por parte de STUDIOS ARVAD. Tal y como señala el artículo 84.Uno de la Ley



37/1992, son sujetos pasivos del IVA "las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto": Quien ha prestado realmente los servicios de asesoramiento económico-financiero facturados ha sido Avelino, siendo por tanto él el sujeto pasivo del IVA, debiendo incrementarse las cuotas de IVA devengado y debidas repercutir en los siguientes importes:..."

Por otra parte, en la misma liquidación se expresa que "En este caso, el obligado tributario no ha soportado cuotas de IVA en el ejercicio de su actividad, por lo que no procede deducción alguna. En cuanto a las cuotas soportadas por STUDIOS ARVAD y deducidas como propias, no procede admitir su deducibilidad en la liquidación a practicar al obligado tributario en la medida en que no se cumplirían los requisitos formales exigidos por la normativa reguladora del IVA dado que las facturas no se habrían emitido a su nombre. Asimismo, las facturas no se encontrarían debidamente registradas en los libros de facturas emitidas del obligado tributario, tal y como exige el artículo 64 del Reglamento del IVA. Estas cuotas serán deducibles en las autoliquidaciones que presente en su propio nombre Avelino por el ejercicio de su actividad profesional, siempre que obtenga y registre nuevas facturas rectificadas (artículos 100 y 114 de la Ley 37/1992):..."

También se indica en la liquidación que "C) Derecho de STUDIOS ARVAD a la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente

Como ya se recogió en el Acuerdo de Liquidación referido al IVA de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 de STUDIOS ARVAD, esta entidad tiene derecho a la devolución de las cantidades indebidamente repercutidas por Avelino : (...)

STUDIOS ARVAD podrá solicitar la devolución de los ingresos indebidos derivados de estas cuotas indebidamente soportadas, de acuerdo con los artículos 14 y 15 del R.D. 520/2005 siempre que se cumplan los requisitos fijados en los artículos 129.2 párrafo segundo y 129.4J) del RGAT:

1.- En virtud del artículo 129.2 párrafo segundo del RGAT, mientras la liquidación practicada al obligado tributario a soportar la repercusión, en nuestro caso la sociedad ATLAS CAPITAL, en la que se le negaba la deducción de IVA indebidamente repercutido por la sociedad interpuesta, no adquiera firmeza, no podrá ejecutarse la devolución de ingreso indebido reconocido.

2.- En virtud del artículo 129.4.f) del RGAT, si la resolución que declare que la repercusión fue indebida y, consecuentemente, reconozca la devolución a favor, en nuestro caso, de la sociedad ATLAS CAPITAL, fuera recurrida por el obligado tributario que realizó la repercusión, dicha resolución no será ejecutiva en tanto no sea firme."

QUINTO: En cuanto a la primera alegación formulada por el recurrente, debe partirse de que el art. 230 de la Ley General Tributaria, que regula la acumulación de reclamaciones económico-administrativas, establece lo siguiente: "1. Las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

- a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo.
 - b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas cuestiones.
 - c) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.
2. Los acuerdos sobre acumulación o desacumulación no serán recurribles.
3. La acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía. Se considerará como cuantía la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada.
4. Lo dispuesto en los apartados anteriores será aplicable cuando se interponga una sola reclamación contra varios actos o actuaciones".

Como ya se ha resuelto en la sentencia dictada el 23 de enero de 2015 en el recurso contencioso administrativo número 1495/2012, referido a liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios de 2005 y 2006, de acuerdo con lo dispuesto en el precepto citado el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid debía haber mantenido la acumulación solicitada de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, porque se refieren al mismo impuesto, siendo el reclamante la misma persona, no permitiendo dicho precepto una opción al Tribunal Económico Administrativo Regional, sino que la acumulación era imperativa como claramente se deduce de la expresión utilizada por el artículo referido cuando expresa "... se acumularán..." . En este mismo sentido la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 3



de julio de 2014, aportada por el Abogado del Estado en aquel recurso, respecto del mismo recurrente, en recurso de alzada, acuerda "...estimarla en parte, anulando las resoluciones impugnadas del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, ordenando la retroacción de actuaciones en los términos expuestos en el último fundamento de derecho" y argumenta que "En atención a lo expuesto debe concluirse, en primer lugar, que tiene razón en su queja el reclamante, ya que el TEAR debió haber acumulado, a efectos de su tramitación y resolución, las tres reclamaciones ya identificadas formuladas contra las liquidaciones del IRPF de los ejercicios 2005, 2006 y 2007."

Sin embargo, en el presente caso, sí se han acumulado todas las reclamaciones correspondientes a los distintos periodos objeto de regularización por el Impuesto sobre el valor Añadido, ya que es la propia liquidación la que acumula en una misma liquidación la regularización correspondiente a cada uno de los trimestres comprobados de los años 2005, 2006 y 2007, que en ningún caso superan el importe de 150.000 euros.

El recurrente lo que pretende es que considera que deberían haberse acumulado la reclamación referida al Impuesto sobre el valor Añadido a las reclamaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, tal pretensión no puede acogerse ya que carece de precepto legal o reglamentario que la ampare, pues el art. 230 citado de la Ley General Tributaria se refiere a la acumulación de las reclamaciones relativas al mismo tributo, circunstancia que no concurre en el presente caso, pues, como se ha indicado, en el presente recurso se analiza la relativa al I.V.A, mientras que las otras reclamaciones respecto de las que solicita la acumulación se refieren al I.R.P.F.

Por otra parte, la acumulación pretendida, al ser contraria a lo dispuesto en el precepto citado, por tratarse de tributos diferentes, alteraría la competencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo competente, lo que no queda a disposición de las partes del presente recurso, de tal manera que la pretensión del recurrente altera las vías y órganos de revisión legalmente establecidas, pues como establece el punto 3 de dicho art. 230 la acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía, y en el presente caso, determinándose la cuantía a efectos de recurso de alzada, según las reglas que establece dicho precepto, es decir, la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada, no siendo ninguna las liquidaciones correspondientes a los distintos periodos de IVA superiores a 150.000 euros, no procedía recurso de alzada frente a todas las liquidaciones por IVA, que, por otra parte, como ya se ha indicado, estaban acumuladas ya en la propia liquidación.

Los argumentos referidos determinan la competencia de esta Sala para resolver la referida cuestión suscitada por el recurrente, lo que determina la desestimación de dicha pretensión de la demanda.

SEXTO: Una vez delimitadas las cuestiones suscitadas por las partes, como ya se ha dicho, hay que tener en cuenta que esta Sala ya se ha pronunciado, en relación con algunas de las sociedades y socios a que alude el recurrente en la demanda, en las sentencias de 27 de mayo de 2014 (recurso contencioso administrativo núm. 38/2012), de 29 de mayo de 2014 (recurso contencioso-administrativo número 39/12), de 14 de Mayo de 2014 (recurso núm. 148-2012), 8 de Mayo de 2014 (recurso núm. 150-2012), 14 de Mayo de 2014 (recurso núm. 153-2012), 26 de mayo de 2014 (recurso núm. 154/2012), 29 de Mayo de 2014 (recurso contencioso-administrativo número 279/12), 29 de Mayo de 2014 (recurso contencioso-administrativo número 284/12) y de 22 de Mayo de 2014 (recurso núm. 510-2012).

En la demanda del presente recurso se citan las sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012 (recurso núm. 28/2011) y de 18 de abril de 2012 (recurso núm. 819/2009) dictadas por su Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo .

Dichas sentencias ya fueron analizadas en las referidas sentencias de esta Sala antes indicadas, no siendo compartido por esta Sala el criterio de las citadas sentencias de la sección Sexta de la Audiencia Nacional, debiendo puntualizarse que la propia Audiencia Nacional en su Sección Cuarta. Así la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional se ha pronunciado sobre esta misma cuestión en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de abogados miembros de un despacho de abogados que facturaban a ésta a través de sociedades y ha confirmado las liquidaciones impugnadas (dos sentencias de 5 de diciembre de 2012, recursos 123/2011 y 298/2011).

Por otra parte, los autos dictados por los Juzgados de Instrucción números 6 y 12 de Madrid carecen de relevancia jurídica en este recurso, pues, como es obvio, sólo se pronunciaron sobre la trascendencia de los actos denunciados en el ámbito penal, pero no en el administrativo, análisis que corresponde única y exclusivamente a los órganos competentes del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, que en el presente supuesto es esta Sala del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En todo caso, conviene destacar que el auto dictado por el Juzgado de Instrucción nº 12 ha sido revocado por la Audiencia Provincial de Madrid,

como se hace constar en la aludida sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 2012, recurso nº 298/2011 .

Para resolver esa cuestión hay que partir de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en el art. 4 , referido al hecho imponible, establece:

"Uno. Estarán sujetos al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Además, el art. 5 de la misma Ley delimita el concepto de empresario o profesional en los siguientes términos:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

El art. 11 de la citada Ley se refiere al concepto de prestación de servicio, estableciendo:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio. (...)"

En cuanto a la repercusión del impuesto, el art. 88 de la misma Ley 37/1992 , dispone lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. (...)"

Sobre el fondo de la cuestión debatida, hay que precisar, como ya se ha señalado en las sentencias antes citadas de esta Sala, que la simulación a efectos tributarios aparece regulada por el 16 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

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

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

3. *En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente."*

También es necesario tener en cuenta el estudio de la simulación en el ámbito tributario abordado por la jurisprudencia en el sentido general que se recoge en el fundamento sexto de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2011, recurso 4499/07 , en la que con carácter general y contraponiendo la economía de opción, se afirma:



"La calificación (actual artículo 13) constituye la actividad administrativa de determinación de la verdadera y sustantiva naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, dejando para ello al margen la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Se trata de una operación estrechamente relacionada con la interpretación de la Ley dirigida a determinar si un determinado supuesto se corresponde con la hipótesis normativa en la que consiste un hecho imponible.

Sin embargo el artículo 25 de la Ley General Tributaria , tras la reforma de 1995 , recogió además una norma expresa sobre la simulación que no existía en la redacción originaria, dando por supuesta su noción, al señalar que «en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados»

Esta norma aparece ahora recogida en el artículo 16 de la nueva ley General Tributaria .

La simulación se suele explicar como la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Cuando las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron se habla de simulación absoluta y si encubren un negocio distinto al realmente querido de simulación relativa.

En el polo opuesto a la evasión fiscal se encuentra la llamada economía de opción, que como señalábamos en la sentencia de 15 de Julio de 2002 sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto pasivo posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas."

También el fundamento de derecho quinto de la sentencia de 6 de octubre de 2010, recurso 4549/05, dictada por la misma Sección del Alto Tribunal, que enlaza la simulación con la prueba de las presunciones y afirma que:

"en el ámbito tributario, dice el artículo 25 de la LGT que "en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las normas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". Lo que quiere decir que si se probase la simulación a efectos fiscales se debe prescindir de la apariencia ficticia o engañosa carente de causa y urdida con finalidad ajena al negocio que se finge y gravar el hecho que efectivamente hayan realizado las partes. Dadas las grandes dificultades que encierra la prueba plena de la simulación en los negocios, por el natural empeño que ponen las partes en hacer desaparecer todos los vestigios por aparentar que el negocio es cierto y efectivo reflejo de la realidad, ello obliga, en la totalidad de los casos, a deducir la simulación de la prueba indirecta de las presunciones, que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad."

E igualmente la sentencia de 26 de septiembre de 2012, recurso 5861/2009 , se refiere a la simulación en los siguientes términos: «la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada», y que aquella puede ser absoluta, lo que sucede cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna», o relativa, que se da cuando «tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso», esto es, cuando «[tras el negocio aparente existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes]» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) (RJ 2005, 8361), FD Quinto], supuesto al que se refiere el art. 1276 del Código Civil (en adelante, CC). En el ámbito tributario, la simulación se introdujo expresamente en el art. 25 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre , General Tributaria (L.G.T .), en su redacción dada por la Ley 25/1995(aplicable al supuesto de autos), precepto en virtud del cual «[el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez]; y en la actualidad se recoge en el artículo 16 de la LGT de 2003 , que establece que «[e]n los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (apartado 1), que «[l]a existencia de simulación será declarada por la Administración en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios» (apartado 2), y que «[e]n la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente» (apartado 3).

La calificación, en el caso concreto, de la convención celebrada por las partes habrá de tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino también la real intención de los contratantes puesta de manifiesto a través de las reglas de hermenéutica contractual de los arts. 1281 a 1289 del Código Civil , pues «la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a aquéllos», verdadera voluntad de los contratantes que hay que deducir de «los actos de



las partes, coetáneos y posteriores a la celebración del contrato» [Sentencia de la Sala Primera de 28 de mayo de 1990 [RJ 1990, 4092], FD Tercero].

En todo caso, aunque igualmente conocido, resulta necesario subrayar que, «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración» [Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo (rec. cas. núm. 6683/2000) [RJ 2005, 8361], FD Quinto]; y que «la simulación es un hecho cuya carga de la prueba corresponde a quien lo afirma», de modo que «la "causa de la simulación" debe acreditarla la Administración que la alega» (Sentencia antes cit., FD Octavo), en virtud de los arts. 1.214 CC y 114 y ss. L. G.T. (actuales 105 y ss. de la Ley 58/2003 .

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 21 de febrero de 2006 asunto C-255/02 , emplea el término prácticas abusivas cuando la única finalidad de una operación es la elusión o ventaja fiscal ilegal y afirma: " 74...en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones.

75 Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales.

76 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, siempre que no se amenace la eficacia del Derecho comunitario, si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva (véase la sentencia de 21 de julio de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C 515/03 , Rec. p. I 0000, apartado 40).

El mismo Tribunal en la sentencia de 21 de febrero de 2008 , señala: **58 "** Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada."

Finalmente el Tribunal Constitucional se ha referido al concepto de simulación en el ámbito tributaria en la sentencia 120/05, de 10 de mayo de 2005 , según la cual " la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995 ; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación."

Pues bien, al igual que se señala en las sentencias de esta Sala, en los recursos referidos, en resumen, se argumenta que lo que sucede en el asunto estudiado es que, de acuerdo con el resultado de las pruebas practicadas por la Inspección, los servicios cuestionados no fueron prestados por la sociedad emisora de las facturas, sino que ésta eran mero instrumento o pantalla, en el sentido de que se prestaban a través de ella o mediante la misma por el ahora recurrente personas físicas, administrador y autorizado en las cuentas bancarias de la sociedad destinataria de los servicios, consiguiendo con ello un tratamiento fiscal distinto del que correspondía a la operación realmente efectuada, con la repercusión del impuesto a la sociedad que resulta indebida y en la deducción que también resulta improcedente de cuotas soportadas.

La tesis de que los servicios profesionales son prestados personalmente por el recurrente persona física y no por la sociedad de aquél queda corroborada con el contrato de consultoría procesional, a cuyo tenor, entre otros pactos, que los servicios se prestarán en el lugar que Atlas Capital considere conveniente, siendo habitualmente prestados en Madrid, en la sede de las oficinas de Atlas Capital y también podrán realizarse en las oficinas de los clientes de esta sociedad, si así se considera conveniente, es decir, en ningún caso se fija como lugar de prestación de servicios el domicilio de la sociedad interpuesta y teniendo en cuenta que el recurrente persona física constituye la totalidad de los medios personales de la sociedad interpuesta y que se trata de trabajos que son realizados por personas físicas y que dan lugar a la emisión de las correspondientes facturas por los profesionales, lo cual ya se razona en la liquidación, no puede considerarse que los servicios profesionales fueran prestados por la sociedad interpuesta Studios Arvad.



En este sentido, la interposición de las sociedades para facturar y cobrar los servicios que el profesional desarrolla para la sociedad profesional constituye una actuación que carece de causa dentro de la relación de servicios profesionales que existe entre la sociedad profesional y los profesionales de la misma, pues con ello sólo se pretende que las sociedades facturen unos servicios que realmente no prestan, de manera que concurre la simulación apreciada por la Administración.

No se cuestiona en este proceso el motivo que determinó la constitución de las sociedades, ni tampoco el desarrollo por las mismas de otras actividades, únicamente se analiza su intervención como mero instrumento de cobro en una relación profesional en la que no tenía participación alguna, es decir, la utilización de esa entidad para realizar actos simulados.

Es cierto que el ordenamiento jurídico permite la prestación de los servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que no ampara la norma es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional, realidad que se pone de manifiesto con absoluta claridad y de forma detallada en la liquidación impugnada.

De todo lo cual cabe inferir a los efectos del artículo 108.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que los servicios profesionales facturados por la sociedad Studios Arvad a la sociedad Atlas Capital, no fueron prestados por aquella sociedad, lo que resultaba imposible, sino por su socio profesional, teniendo en cuenta la ausencia de medios materiales y personales de la sociedad Studios Arvad distintos del propio recurrente titular del 100% de las acciones de la misma y administrador, por lo que fueron indebidamente facturados por esa sociedad a Atlas Capital, con la consiguiente simulación a efectos fiscales de conformidad con el artículo 16 de la citada Ley 58/2003 sin que exista economía de opción y en definitiva, bajo la apariencia de una operación de prestación de servicios profesionales por una sociedad a otra sociedad, con la aquiescencia de la sociedad presunta prestadora y del prestador real de los servicios, se oculta la realidad y es que esos mismos servicios han sido prestados personalmente por su administrador, profesional persona física y la tributación que corresponde a esta operación era otra, pues el verdadero prestador vendría obligado a tributar por todos sus ingresos, incluidos los derivados de los servicios no prestados por la referida sociedad y facturados por ésta, en las correspondientes declaraciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, es conforme a Derecho la decisión administrativa de imputar al recurrente, persona física, la prestación de los servicios de carácter profesional, lo que comporta la legalidad de la regularización.

En cuanto a las alegaciones del recurrente referidas a la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe precisarse que la liquidación efectuada no limita la indicada neutralidad, pues como se expresa en la liquidación, no impide que los cuotas sean deducidas y soportadas con arreglo a la efectiva prestación de los servicios por el profesional persona física y no por la sociedad interpuesta, pero ello no impide que el resultado neutral en el Impuesto sobre el Valor Añadido suponga que se deba considerar como válida la prestación de servicios por una sociedad que realmente no los ha prestado. Debiendo añadirse que las alegaciones del recurrente relativas a los pronunciamientos efectuados en la liquidación sobre la firmeza de la liquidación en nada impiden o limitan la neutralidad del impuesto, pues las devoluciones, en su caso procedentes, deberán tener en cuenta los intereses que legalmente correspondan.

Los anterior determina que no sea necesario entrar a analizar las alegaciones del recurrente sobre la ausencia de ventaja fiscal, ya que, como se ha dicho, la neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido determina que las cuotas soportadas sean deducibles en los supuestos contemplados en las normas aplicables.

Por todo lo expresado, procede la desestimación del recurso contencioso administrativo, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

SÉPTIMO : De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, procede imponer las costas al recurrente al ser rechazadas todas sus pretensiones.

FALLAMOS

Debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Avelino, contra la resolución dictada por el tribunal Económico administrativo Regional de Madrid el día 26 de junio de 2012, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos de 2005 a 2007, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida. Con imposición de costas al recurrente.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.



PUBLICACIÓN: Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, hallándose celebrando audiencia pública el día en la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ