

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070418

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de mayo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6108/2017

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedades de profesionales. La recurrente entiende que facturar a través de sociedades profesionales resulta perfectamente legítimo, pues lo que se persigue es «diferenciar las actividades y responsabilidades de los abogados», socios de un despacho profesional, «permitiéndoles acogerse al régimen de responsabilidad limitada», no conseguir una ventaja fiscal, lo que le es negado por la Administración tributaria. Y es que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que determine 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 y, en caso de no poder declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de esa actividad profesional.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 16.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don CELSA PICO LORENZO

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/05/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6108/2017

Materia: ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Ltrado de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: MLLYP

Nota:

R. CASACION núm.: 6108/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

Ltrado de la Administración de Justicia: Secretaría Sección 102

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 10 de mayo de 2018.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Rocío Sampere Meneses, en representación de Ramón y Cajal Abogados, S.L.P., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 365/2009, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»), retenciones por rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas las siguientes:

Artículos 13 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

Artículos 9.3 , 14 y 31.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre), 3.1 LGT y 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre).

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia de instancia, al «calificar las relaciones existentes entre el despacho RyCA, las sociedades que prestan los servicios jurídicos para éste y los socios personas físicas titulares de las mismas como un supuesto de simulación con fines de elusión fiscal», afirmación que la Sala a quo efectúa «sin doctrina en que basarse, sin interpretación jurídica aplicable al supuesto de hecho, y sin matización alguna». Estima contraria a la lógica que «sociedades profesionales legítimas, constituidas varias de ellas con muchos años de antelación a la reforma fiscal que entró en vigor en 2003, sean consideradas un instrumento de defraudación en una sola de las facetas de la actividad: el cobro de honorarios», lo que entiende corroborado por el hecho de que la Administración tributaria haya abandonado «esta calificación para aplicar desde el año 2009 la doctrina de las operaciones vinculadas». Añade que las conclusiones alcanzadas en la sentencia que impugna resultan contradictorias «con otros pronunciamientos tanto de la propia Administración tributaria como de otros órganos jurisdiccionales relativos también a RyCA pero a otros tributos (IVA), o relativos a socios y sociedades de socios del mismo Despacho, o bien relativos a otras sociedades profesionales en situación sustancialmente idéntica a la de RyCA» (sic), pronunciamientos de los que entiende que la Sala de instancia se aparta deliberadamente.

4.1. Presume la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra a) del artículo 88.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], al no existir ningún pronunciamiento del Tribunal Supremo en relación con «la existencia de simulación en el régimen de tributación de las actividades profesionales ejercidas a través de sociedades» (sic).

4.2. Aprecia, asimismo, la existencia de dicho interés por las siguientes circunstancias:

4.2.1. La sentencia que recurre fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas que invoca como infringidas en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA]. Cita, a estos efectos, las siguientes sentencias:

- Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2012 (recurso 28/2011 ; ES:AN:2012:1284) y 18 de abril de 2012 (recurso 819/2009 ; ES:AN:2012:1782).

- Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 29 de diciembre de 2014 (recursos 286/2011 , ES: TSJMU:2014 : 2941 y 293/2011, ES:TSJMU:2014:2923), 26 de enero de 2015 (recursos 294/2011 , ES:TSJMU:2015:87 y 307/2011 , ES:TSJMU:2015:171), 30 de enero de 2015 (recursos 306/2011 , ES:TSJMU:2015:210 y 309/2011, ES:TSJMU:2015:211) y 6 de febrero de 2015 (recursos 287/2011, ES:TSJMU:2015:230 ; 305/2011 , ES:TSJMU:2015:226 y 308/2011, ES:TSJMU :2015:233).

4.2.2. La doctrina que sienta la sentencia impugnada en relación con las infracciones denunciadas puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], «toda vez que el sistema de tributación objeto de enjuiciamiento es extremadamente frecuente en la práctica no sólo en el sector de la abogacía, sino también en otras muchas actividades profesionales», lo que resulta, además, corroborado por «las reformas legislativas habidas en esta materia, la diversidad de pronunciamientos jurisdiccionales, la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal Supremo y los cambios de criterio de la propia Administración tributaria al respecto», así como por las «numerosas actuaciones de comprobación e inspección por parte de la AEAT, muchas de las cuales han derivado de la apertura de diligencias penales por presuntos delitos fiscales» (sic).

5. Por las razones anteriores, considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que clarifique y solucione «la incertidumbre jurídica que afecta a las posibles responsabilidades tributarias y penales de los numerosos obligados tributarios, tanto personas físicas como sociedades, afectados por esta situación» (sic).

Segundo.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2017 , habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA .

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA , apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y la mercantil Ramón y Cajal Abogados, S.L.P., se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA , apartado 1).

2. En el escrito de preparación, la sociedad recurrente acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que considera infringidas, oportunamente alegadas en la demanda y consideradas o que debieron ser observadas por la sentencia de instancia, y justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas que denuncia como infringidas en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2.a) LJCA], sienta una doctrina que puede afectar a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA] y aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], justificándose especialmente la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

Segundo.

1. El artículo 13 LGT, que lleva por título «Calificación», dispone que «[l]as obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

2. Y el artículo 16, bajo la denominación «Simulación», prevé lo que sigue:

«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».

Tercero.

1.1. En lo que a este recurso de casación interesa, la Sala de instancia, en la sentencia que aquí se impugna, confirma la regularización practicada por la Administración tributaria, al considerar insuficientes los argumentos empleados por Ramón y Cajal, S.L.P., para desvirtuar la simulación apreciada en la utilización de sociedades por parte de sus socios para facturar los servicios profesionales que prestan. Reconoce que la cuestión es controvertida, sin que, no obstante, «las resoluciones en que se apoya la recurrente» puedan permitirle llegar a una conclusión diferente porque: (i) «en cuanto al archivo de actuaciones penales, una cosa es que una determinada conducta no merezca reproche penal, y otra distinta es la calificación que pueda tener a efectos tributarios»; (ii) «las sentencias de la Sección 6ª de [l]a Sala (una de las cuales contiene voto particular», aunque «se refieren a unos hechos análogos, los están calificando a efectos del IVA, y esa calificación puede no ser coincidente con la que se realice en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la distinta normativa aplicable»; y (iii) la propia Sección «en relación con el IRPF de dos de los socios de Ramón y Cajal Abogados, S.L dictó dos sentencias en fecha 5 de diciembre de 2012 (recursos núms 123/2011 y 298/2011) concluyendo la existencia de simulación, las cuales fueron confirmadas por el Tribunal Supremo mediante Sentencias de fecha 11 de marzo de 2015 al desestimar los recursos de casación por unificación de doctrina núms 1670/2013 y 2129/2013), interpuestos frente a las mismas», habiéndose también pronunciado en este sentido «el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencias de 22 de mayo de 2014 (rec. 151/2012), 30 de junio de 2014 (rec. 289/2012), entre otras muchas, en las que ha examinado esta misma cuestión respecto del despacho Ramón y Cajal Abogados, S.L y sus socios y sociedades por ellos constituidas» (FJ 13º).

1.2. Tras recoger el análisis efectuado por las sentencias citadas en el anterior fundamento jurídico en relación con el régimen aplicable a las sociedades profesionales y a la evolución histórica de su tributación, precisa que «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 de la abogacía, en los términos del 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» (FJ 16º). Retoma los argumentos utilizados por las sentencias en que se apoya para resolver la cuestión litigiosa, sentencias en las que se afirmaba que «RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, SL se constituye como con una pluralidad de socios que prestan servicios jurídicos profesionales, que firman las facturas que giran a los clientes, y a su vez, esos servicios los facturan a dicha sociedad por medio de otras sociedades (...), que son las que perciben esos pagos directamente de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, SL.», habiendo la Administración tributaria «acreditado suficientemente que esa facturación no responde a un servicio prestado por tales sociedades, sino por el socio», es decir, que «la prestación personal e intelectual la lleva a cabo el socio, utilizando los medios e instalaciones del propio despacho RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, SL, y que son los socios los que minutan a los clientes y firman las facturas, y no las sociedades que cobran los servicios», las cuales «tienen como único cliente a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L.», siendo «esta sociedad la que abona los gastos devengados por los socios para la prestación de tales servicios» (FJ 17º).

1.3. Concluye recordando que en dichas resoluciones judiciales «ninguna de las razones que ofrecía el recurrente para justificar la utilización de esas otras sociedades para facturar los servicios profesionales que presta[ba] como socio de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L.», coincidentes con las vertidas en el recurso que resuelve, se consideraron suficientes para desvirtuar «la simulación apreciada por la Administración», sin que «el hecho de que la Administración pudiera haber utilizado un mecanismo distinto para regularizar la situación del sujeto pasivo en un ejercicio posterior», como el de las operaciones vinculadas para el ejercicio 2012, implique necesariamente que sea «más adecuado que el utilizado en los ejercicios» que examina, «ni que este último no sea correcto» (FJ 18º), al haber sido confirmado por otros órganos jurisdiccionales distintos en relación con el mismo concepto examinado.

2. Ramón y Cajal Abogados, S.L.P., considera infringidos por la Sala de instancia los artículos 13 y 16 LGT, que, pese a que no resultan expresamente citados por la sentencia que recurre, sin embargo, han sido interpretados y aplicados por la misma de forma errónea al calificar las relaciones jurídicas sometidas a su consideración. Entiende que facturar a través de sociedades profesionales resulta perfectamente legítimo, pues lo que se persigue es

«diferenciar las actividades y responsabilidades de los abogados», socios de un despacho profesional, «permitiéndoles acogerse al régimen de responsabilidad limitada», no conseguir una ventaja fiscal. Expone que «las facturas giradas por las "sociedades de los socios" incorporaban el IVA correspondiente, el cual era objeto de deducción [...], previa su repercusión en las facturas del despacho a los clientes. Los ingresos derivados de esas facturas eran declarados en el Impuesto sobre Sociedades de las "sociedades de los socios" y los mismos rendimientos se incorporaban después por transparencia fiscal -o, posteriormente, a través de dividendos- al IRPF del abogado persona física que tenía el control de la sociedad correspondiente», sistema que, «por sí mismo, no comporta ni ocultación, ni déficit de tributación, sino una fórmula de tributar a través de sociedades profesionales -economía de opción- a la que la propia AEAT ha dado su conformidad en varias actuaciones de comprobación e inspección anteriores y posteriores a la de autos que dieron lugar a ninguna regularización». Añade que «las "sociedades de los socios" eran sociedades regularmente constituidas y como tales actuaban en el tráfico jurídico, incluidas actividades ajenas a la prestación de servicios profesionales también incluidas en sus respectivos objetos sociales», sin que la Administración tributaria haya «practicado regularización alguna en relación con tales actividades» y, en fin, que los servicios que le fueron prestados por los socios «existieron y fueron efectivamente servicios propios de la abogacía; no fueron liberalidades, ni aportaciones de capitales ni préstamos de socios ni ningún otro negocio jurídico» (sic).

Cuarto.

1. A la vista de los términos del debate, las dos cuestiones planteadas en el presente recurso de casación consisten en:

PRIMERA.- 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.

SEGUNDA.- 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 la compañía recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Quinto.

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 .

Sexto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Séptimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a

la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda

1º) Admitir el recurso de casación RCA/6108/2017, preparado por la procuradora doña Rocío Sampere Meneses, en representación de Ramón y Cajal Abogados, S.L.P., contra la sentencia dictada el 5 de abril de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 365/2009.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

PRIMERA.- 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.

SEGUNDA.- 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 13 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Gimenez, presidente D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frías Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor D^a. Ines Huerta Garicano

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.