

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075741

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1802/2019, de 17 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6108/2017

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedades de profesionales. 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, 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. Como sostiene el TEAC de lo que se trata 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. 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. Es 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. Limitándose el acto recurrido exclusivamente a la sociedad recurrente, 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 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, pues no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la actividad se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas [Vid., ATS, de 10 de mayo de 2018, recurso n.º 6108/2017 (NFJ070418), que admite el recurso de casación interpuesto contra la SAN, de 5 de abril de 2017, recurso n.º 365/2009 (NFJ071117), que se confirma].

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Don José Díaz Delgado*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.802/2019

Fecha de sentencia: 17/12/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6108/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/11/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 6108/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1802/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de diciembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6108/2017 interpuesto por 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.

Ha comparecido el Abogado del Estado en representación de la Administración del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y antecedentes administrativos.
En la sentencia recurrida se recogen los siguientes antecedentes en sus fundamentos jurídicos:

"PRIMERO.- Ramón y Cajal Abogados, S.L. interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 7 de abril de 2010, que estima parcialmente la reclamación económica administrativa interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Madrid de 14 de agosto de 2008, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones por rendimientos del trabajo/profesional por el periodo 2003 a 2005.

En virtud de esta estimación parcial se acuerda reponer las actuaciones para que en vía de gestión o inspección se determine si hubo o no enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria, y sólo en la medida en que no lo hubiera, se proceda a incoar nueva acta de retenciones.

Segundo.

La resolución impugnada parte de los siguientes antecedentes fácticos:

Con fecha 14 de julio de 2008 se formalizó Acta en disconformidad por retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2003, 2004 y 2005, habiéndose iniciado las actuaciones inspectoras el día 12 de junio de 2007.

De la contabilidad oficial aportada por la sociedad, se detectó que Ramón y Cajal Abogados SL incluía en el capítulo de gastos (6230001 "Servicios Profesionales socios") los pagos realizados por facturas expedidas por sociedades de las que son socios mayoritarios los propios socios de la entidad.

La Administración recalificó estos gastos, contabilizados dentro del concepto de gastos por servicios externos, considerándolos como gastos por servicios profesionales desarrollados por personas físicas, en concepto de actividad profesional y por tanto, sometidas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El 14 de agosto de 2008 se dictó el correspondiente acuerdo de liquidación, siendo notificado el 18 de agosto siguiente.

Tercero.

Esta regularización trae su causa de los siguientes hechos:

1) En cada una de las sociedades que emite dichas facturas el socio mayoritario de cada una de ellas, bien de forma directa o bien de forma indirecta, es, a su vez, socio de Ramón y Cajal Abogados, S.L, habiéndose comprobado sobre ellas lo siguiente:

- Como concepto de las facturas emitidas, consta siempre, en términos generales "Servicios jurídicos" y las facturas que emiten cada una de las sociedades, tienen una periodicidad mensual y el importe anual es semejante a la participación del socio en el capital de la sociedad.

- Ninguna de las sociedades que emiten las facturas tienen empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades, según las facturas .

En ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el mod. 347 presentado por las mismas o de los Imputados por sus proveedores, parecen Indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería, catering, fincas de caza, etc.)

- Tampoco lo pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad Inmobiliaria, arquitectos. Ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

2) Por otra parte, la Inspección de los Tributos procedió a comprobar hechos, datos o circunstancias que pudieran determinar la autoría de los trabajos realizados a Ramón y Cajal Abogados, S.L destacando los siguientes aspectos:

- Los socios que prestan los servicios a Ramón y Cajal Abogados, S.L bien directamente o a través de sociedades participadas, son las personas físicas detalladas en el acuerdo de liquidación, siendo su lugar de trabajo y teléfono los de la ubicación física de Ramón y Cajal Abogados, S.L.

- Dentro de la relación de los socios partner o socios consultores que prestan los servicios a Ramón y Cajal Abogados, S.L, bien directamente, bien a través de sus sociedades participadas, no aparecen ninguna de las sociedades relacionadas.

- En la contabilidad de Ramón y Cajal Abogados, S.L hay justificantes de gasto en los que aparece como usuario de los servicios alguno de los socios, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de Ramón y Cajal Abogados, S.L y el pago realizado por esta misma.

- Del análisis de los documentos contables, no existe en ningún documento de esta naturaleza, que configure la contabilidad de la sociedad, en los que aparezca como nombre del usuario alguna de las sociedades relacionadas en los apartados del acta.

- Del muestreo de los documentos contables aparecen gastos necesarios para el desarrollo de la actividad de Ramón y Cajal Abogados S.L como otros de carácter personal, siendo los usuarios los socios partners detallados.

- En numerosas facturas emitidas por la sociedad Ramón y Cajal Abogados, S.L a sus diversos clientes, constan firmadas siempre por cualquiera de los socios o personas físicas a título personal y nunca consta a nombre de la sociedad el visto bueno del servicio prestado.

Como consecuencia, la Administración deduce que los trabajos de asesoramiento jurídico y otras áreas funcionales desarrolladas por los socios de Ramón y Cajal Abogados, SL han sido prestados por las personas físicas utilizando como mero Instrumento de cobro a aquellas sociedades y que dichas personas físicas tienen su lugar de trabajo en la propia sede de Ramón y Cajal Abogados, S.L, utilizando para el desempeño de sus funciones todos los medios personales y materiales de dicha organización.

El TEAC confirmó este criterio de la Inspección, pero anula la liquidación y ordena reponer las actuaciones para que en vía de gestión o Inspección se determine si hubo o no enriquecimiento injusto por parte de la Administración Tributaria y sólo en la medida en que no lo hubiera, se proceda a incoar nueva acta de retenciones. Y ello al considerar que con la calificación inicial otorgada por los interesados a las operaciones, pudo haberse producido una tributación de la renta en la sociedad o en lo socios vía distribución de dividendos.

Cuarto.

Tras dictarse el acuerdo de liquidación y haberse interpuesto frente al mismo reclamación económico administrativa, la Administración apreció la posible existencia de delito, remitiendo las actuaciones al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el artículo 180.1 LGT; lo que fue comunicado a la entidad en fecha 10 de julio de 2009.

El 14 de enero de 2010 la Fiscalía Provincial de Madrid interpuso denuncia por la presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública dirigida contra determinados socios del despacho y sociedades, entre ellas la propia Ramón y Cajal Abogados, S L como responsable civil subsidiaria, por el concepto tributario Retenciones e Ingresos a cuenta del IRPF por rendimientos del trabajo personal y profesional, ejercicios 2004 y 2005.

La denuncia fue repartida al Juzgado de Instrucción nº 12 de Madrid, dando lugar a las Diligencias Previas 76/2010, siendo admitida a trámite por Auto de 8 de enero de 2010.

Dicha circunstancia se puso en conocimiento de esta Sala, que acordó la suspensión de las actuaciones hasta que recayera resolución firme en la vía penal por providencia de 11 de marzo de 2011, ratificada en reposición por Auto de 23 de mayo de 2011.

El Juzgado de Instrucción acordó recibir declaración como imputado exclusivamente a don Mariano, y tras la práctica de las diligencias de investigación acordadas se dictó Auto de sobreseimiento libre y archivo con fecha 20 de febrero de 2012, el cual fue revocado por la Audiencia Provincial de Madrid, acordándose la continuación de la instrucción y fijándose como diligencias a practicar la declaración de los demás denunciados.

Una vez practicadas dichas diligencias, se acordó por Auto de 23 de octubre de 2013 el archivo de la causa por prescripción respecto de don Maximiliano, don Melchor, don Modesto y don Nemesio y la continuación de la tramitación de las Diligencias Previas por el procedimiento abreviado por si los hechos imputados a don Mariano pudieran ser constitutivos de delito.

Finalmente, en fecha 27 de septiembre de 2016 se dictó Auto decretando el sobreseimiento provisional y el archivo las actuaciones penales, por no resultar debidamente justificada la perpetración del delito que había dado motivo a la formación de la causa y al haber manifestado la acusación particular que no iba a formular escrito de acusación.

Tras recibir oficio de la AEAT poniendo en conocimiento de esta Sala el archivo de las actuaciones penales, se alzó la suspensión del presente procedimiento".

Segundo.

La sentencia de instancia.

En cuanto al fondo aquí recurrido la sentencia de instancia dice en sus fundamentos jurídicos lo siguiente:

"DÉCIMO TERCERO.-Rechazada la prescripción de los periodos posteriores a julio de 2004, procede analizar el motivo de impugnación consistente en la "inexistencia de simulación".

Manifiesta la recurrente que no hubo simulación, ni absoluta ni relativa, a las retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo personal y profesional de los ejercicios 2003 a 2005. Que así ha sido declarado no sólo por la Jurisdicción penal mediante el Auto de fecha 27 de octubre de 2016, del Juzgado de Instrucción nº 12 de Madrid (que cita expresamente a estos efectos el informe del Ministerio Fiscal en este sentido y el escrito de la Abogacía del Estado manifestando que no formula acusación), sino también por la Jurisdicción contencioso-administrativa en relación con estos mismos hechos y sujetos pero a efectos del IVA mediante la Sentencia de la Sección 6ª de esa misma Ilma. Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 18 de abril de 2012, dictada en el Procedimiento Ordinario 819/2009, por la que se declara expresamente que RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L.P. no incurrió en simulación en cuanto a la forma de tributar respecto a los servicios prestados por sus socios a través de sociedades instrumentales, y mediante la Sentencia de la misma Sección 6ª

de fecha 26 de marzo de 2012, dictada en el Procedimiento Ordinario nº 28/2011, por la que se realiza idéntica declaración respecto a Don Roque.

La Sala es consciente de que la cuestión es controvertida; ahora bien, las resoluciones en que se apoya la recurrente no obstan a que en este procedimiento lleguemos a una conclusión diferente, tras examinar las circunstancias concurrentes y valorar las pruebas existentes, como posteriormente se expondrá.

Por un lado, y en cuanto al archivo de las 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.

Y por lo que se refiere a las sentencias de la Sección 6ª de esta Sala (una de las cuales contiene voto particular) hay que señalar que si bien las mismas 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.

Por otro lado, esta 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.

En este mismo sentido también se ha pronunciado 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.

DÉCIMO CUARTO.- En estas sentencias se analizaba el régimen de las sociedades profesionales exponiendo que las sociedades cuyos rendimientos procedían de actividades profesionales, tributaron mediante el régimen de transparencia fiscal establecido en los artículos 75 y s.s Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , y artículos 72 , 73 y 74 Ley 40/1998, de 9 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, según artículo 75.1 b) Ley 43/1995, tenían la consideración de sociedades transparentes "Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas".El efecto principal de este régimen de transparencia fiscal es que lo socios tributan por razón de los hechos producidos en la sociedad transparente. Por lo que se refiere a los socios sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base imponible objeto de imputación se determina conforme a las normas del Impuesto de Sociedades, y una vez así determinadas se imputan a los socios por obligación personal de contribuir las bases imponibles positivas, así como las deducciones y bonificaciones en la cuota a que tenga derecho la sociedad, los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente y la cuota satisfecha por la sociedad por el Impuesto de Sociedades, y la imputada a la misma con ciertos límites.

Ahora bien, en el caso de las sociedades de profesionales, los socios podían percibir la sociedad, además de los rendimientos derivados del reparto de los beneficios sociales, los derivados de la prestación de sus servicios profesionales a dicha entidad. Estos últimos tenían para la sociedad la consideración de gasto deducible en concepto de trabajos y servicios de profesionales, sin perjuicio de la aplicación de las normas sobre operaciones vinculadas, y para los socios rendimientos de actividades económicas, sujetas a retención según lo establecido en el artículo 25.1 Ley 40/1998 .

Este régimen desaparece con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Su desaparición se justifica en la Exposición de Motivos de la Ley, por razones de neutralidad, y supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas, que se someterán al régimen general del Impuesto de Sociedades (a diferencia de las entidades de cartera y las sociedades de mera tenencia de bienes, a las que se aplicaría el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales), a excepción de las reglas generales de valoración de las operaciones vinculadas, según la regla especial introducida en el nuevo apartado 7 del artículo 16 LIS , en las operaciones realizadas entre el socio y la sociedad a la que pertenece, que es del siguiente tenor: "En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por

personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades".

No obstante, también bajo esta normativa los rendimientos obtenidos por los socios por la prestación de servicios profesionales para la sociedad, tiene la calificación de rendimientos del actividades económicas sujetos a retención (art. 25.1 Ley 40/1998).

Dicha Ley, prevé dos disposiciones transitorias, que permitían la adaptación a la nueva regulación, a la vez que se establecían un conjunto de exenciones y disposiciones fiscales para el caso de disolución. La primera de ellas contempla, tanto para la sociedad como para sus socios, la supervivencia de las reglas propias del régimen de transparencia fiscal ya derogado con respecto a las bases imponibles obtenidas por dichas entidades en los períodos impositivos en que todavía estaba vigente. Y la segunda se refiere a las entidades que, ante el cambio normativo expuesto, completen su disolución y liquidación en el plazo establecido al efecto: esto es, durante el año 2003 debían adoptar válidamente el acuerdo de liquidación, y dentro de los seis meses posteriores realizar todos los actos o negocios jurídicos necesarios hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación. Durante los períodos impositivos que concluyeran hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación en los plazos antes señalados, continuaría aplicándose, tanto por la sociedad transparente como por sus socios, al normativa vigente a 31 de diciembre de 2002 (transparencia fiscal), y en los períodos impositivos que concluyeran a partir de esa fecha, el régimen de sociedades patrimoniales o el régimen general, según procediera.

Así, hasta el hasta el 1 de enero de 2003 las sociedades profesionales podían acogerse al régimen de transparencia fiscal, que pudo prorrogarse en virtud de las Disposiciones Transitorias citadas, durante los ejercicios 2003 y parte de 2004.

Estas Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley 46/2002, se incorporan posteriormente en las Disposiciones transitorias Decimoquinta y Decimosexta del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, del Impuesto de Sociedades.

DÉCIMO QUINTO.- A la vista de lo expuesto, se planteaba si esta nueva regulación que inicia su vigencia el 1 de enero de 2003 (Ley 46/2002 y RD-Legis. 3/2004) imponía la disolución de las sociedades transparentes, para adaptarse a la nueva norma de tributación. Y se afirma que si bien aparentemente, la respuesta podría ser negativa, porque la norma establece " podrán", lo que permite sugerir una mera posibilidad u opción, el tenor literal de la Disposición Transitoria Segunda - "Disolución y liquidación de sociedades transparentes" - es: "1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, ...); lo cierto es que de la Exposición de Motivos de Ley 46/2002 de 18 Diciembre (reforma parcial del IRPF y modificación de las Leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes), antes transcrita, lo que se desprende es que la nueva Ley 46/2002 excluye la actividad de las sociedades profesionales de cualquier especialidad por razón de la misma, para exigir una tributación acorde con las normas generales del IRPF. Es decir, lo que demandaba la Ley 46/2002 es que la tributación se llevara a cabo como actividad profesional o económica (en el sentido que hemos indicado por remisión a la Consulta Vinculante CV 1139-05).

DÉCIMO SEXTO.- . Una vez expuesta la evolución normativa de la tributación de las sociedades profesionales, se 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 : " Los abogados podrán ejercer la abogacía colectivamente, mediante su agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en derecho, incluidas las sociedades mercantiles", cualquiera que sea la forma de tributación aplicable, 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, en los términos del artículo 25.1 Ley 40/1998, artículo 25.1 RD Legislativo 3/2004 : " Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la 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".

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

DÉCIMO SÉPTIMO.- Y examinando las circunstancias concurrentes y las pruebas obrantes en autos, se afirmaba que consta en el expediente administrativo que la sociedad 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.

Y la Administración ha acreditado suficientemente que esa facturación no responde a un servicio prestado por tales sociedades, sino por el socio. La Inspección ha verificado 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. Estas sociedades tienen como único cliente a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L., Y también se señala que es esta sociedad la que abona los gastos devengados por los socios para la prestación de tales servicios.

DÉCIMO OCTAVO.- Se consideró que ninguna de las razones que ofrecía el recurrente para justificar la utilización de esas otras sociedades para facturar los servicios profesionales que presta como socio de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L, y que son coincidentes con las que se efectúan en este recurso, desvirtúan la simulación apreciada por la Administración:

1.- En primer lugar, el hecho de que las sociedades a través de las cuales facturaban los socios estuviera constituidas antes de la Ley 46/2002, y que hubiera tributado según la normativa aplicable, no obsta a la simulación apreciada, pues no se está cuestionando la existencia y constitución de tales sociedades, ni la forma de tributación de las mismas en general, sino respecto de unas operaciones concretas, como es la utilización de las mismas como instrumento de facturación y cobro de unos servicios profesionales realizados por el socio de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L en unos ejercicios determinados, y que deberían tributar para el mismo como rendimientos de actividades económicas. De hecho la Administración solo regularizó a tales sociedades por esos servicios prestados por los socios a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L y no por otras actividades distintas.

2.- Tampoco es justificación la finalidad de limitar su responsabilidad profesional, pues esta esa garantía queda cubierta a través de la sociedad que conforma el despacho colectivo y ya se logra con su condición de socios de RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L, que es también una sociedad de responsabilidad limitada.

3.- En tercer lugar, ya se ha dicho que la Administración no está cuestionando que los servicios jurídicos realizados por los socios puedan realizarse por medio de sociedades mercantiles, al amparo del art. 28.1 RD 658/2001, y de hecho ninguna objeción ha puesto a la existencia misma y al ejercicio de la actividad profesional de la abogacía en el seno de sociedad RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L, como sociedad profesional.

4.- Por otro lado, el hecho de que las actividades de aquellas sociedades no se ciñeran a una única fuente de ingresos procedentes de la prestación de servicios jurídicos, teniendo otras actividades económicas, es un argumento carece de virtualidad alguna a los efectos pretendidos, pues ya se ha dicho que solo se ha regularizado por el aspecto concreto relativo a la prestación de servicios jurídicos a RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, SL, y no por otras actividades. Y además el artículo 28 RD 658/2001 que invoca la propia parte recurrente para justificar su actuación, establece en su apartado 2 que "La agrupación habrá de tener como objeto exclusivo el ejercicio profesional de la abogacía y estar integrada exclusivamente por abogados en ejercicio (...)".

5.- Las actividades profesionales por las cuales se facturaba a RAMÓN Y CAJAL, S.L era realizada exclusivamente por los socios, de manera que no resulta justificado que la propia existencia de las sociedades tuviera un valor añadido para RAMÓN Y CAJAL ABOGADOS, S.L respecto de la prestación personal de esos mismos servicios por el socio.

6.- El hecho de que la sociedad tributara por el IS y el socio por el IRPF vía dividendos no excluye que la Administración pueda realizar la correspondiente regularización cuando entienda que la tributación realmente procedente de la actividad prestada por el socio no es solo la de la percepción de dividendos, sino la de rendimientos de actividades económicas. Como se expuso anteriormente el socio de una sociedad de profesionales puede percibir rendimientos de distintas fuentes, como dividendos por las ganancias obtenidas por la sociedad (con la deducción por doble imposición) y como rendimientos de actividades económicas por los servicios profesionales desarrollados para la sociedad, tributando por ambos conceptos. Y la sociedad tributará por el Impuesto de Sociedades.

Pero en este caso, al facturar esos servicios como si los hubieran prestados las sociedades, estas tributarán efectivamente por el Impuesto de Sociedades, y el socio percibe los rendimientos correspondientes como dividendos, y tributa únicamente por este concepto, con la consiguiente deducción por doble imposición.

7.- Se advierte que, aunque se aceptara la tesis de la demandante, las retenciones que no se practicaron (actividad profesional) debían ser aplicadas en todo caso, porque lo imponía la legislación entonces en vigor, conforme hemos visto (artículos 82.2 Ley 40/1998).

Finalmente, y en relación con la alegación de la parte actora manifestando que en el ejercicio 2012 se le efectuó una liquidación por operaciones vinculadas, hay que señalar que el hecho de que la Administración pudiera haber utilizado un mecanismo distinto para regularizar la situación del sujeto pasivo en un ejercicio posterior no implica que necesariamente tenga que ser más adecuado que el utilizado en los ejercicios que estamos examinando, ni que éste último no sea correcto, pues hay que tener en cuenta que ha sido confirmado por varios órganos jurisdiccionales en relación con el concepto tributario (IRPF) que estamos examinando.

DÉCIMO NOVENO.- Debe, pues, estimarse parcialmente el recurso, anulando la resolución impugnada en relación a los periodos anteriores a julio de 2004, y confirmándola en todo lo demás, sin hacerse expresa imposición en costas, al no apreciarse temeridad o mala fe en la interposición del recurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA , en la redacción aplicable a la fecha de interposición del recurso".

Tercero.

Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso.

En el mismo 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).

La sección de admisión por Auto de fecha 10 de mayo de 2018 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.

2.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).

La recurrente muestra su disconformidad con la calificación jurídica adoptada por la Administración Tributaria, pretendidamente al amparo del art. 13 LGT, que la sentencia impugnada confirma, y considera que se infringe el ordenamiento jurídico porque, en definitiva, se vienen a aplicar en todo caso, y como regla general, las previsiones del art. 16 LGT por la mera existencia de facturaciones de servicios estrictamente profesionales a través de Sociedad Profesional interpuesta.

Puede afirmarse, incluso, que el órgano jurisdiccional va más allá del criterio del TEAC y de la Administración tributaria que, en supuestos de sociedad profesional, excluyen la simulación tributaria si la existencia de dicha sociedad responde a razones económicas válidas y su práctica no se fundamenta en motivos exclusivamente fiscales.

Con la expresada formulación se aplica indebidamente la institución de la simulación tributaria, dando por válida una recalificación administrativa, más allá de lo permitido por el art. 13 LGT, que supone extender el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) al Impuesto sobre Sociedades (IS), con implicaciones derivadas para el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Y, en definitiva, supone confundir la simulación (art. 16 LGT), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), la economía de opción y las opciones fiscales.

Tras analizar el concepto de simulación de los actos y negocios jurídicos del derecho tributario, sostiene que el ejercicio de una actividad profesional, como la Abogacía, a través de la constitución de una sociedad profesional, incluso aunque sea interpuesta, no puede considerarse, como regla general, simulación si no incorpora el requisito específico de la ocultación, por lo que estamos ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, si concurren los requisitos de los artículos 15 y 159 de la Ley General Tributaria, y en otro caso, ante una simple manifestación de la economía de opción, son afección del régimen de operaciones vinculadas. La Sociedad profesional interpuesta en el presente caso no es una mera apariencia que oculte una realidad diferente, y tiene motivos y causas jurídicas y económicos distintos del ahorro fiscal.

Por ello sostiene que procede que la Sala sienta la siguiente doctrina jurisprudencial como interpretación jurisprudencial de los mencionados preceptos:

A. La simulación del art. 16 LGT solo puede fundamentar una regularización tributaria cuando en los actos o negocios jurídicos contemplados concurren ocultación y engaño.

B. Corresponde a la Administración tributaria, para que pueda apreciar la existencia de simulación, acreditar la presencia de ocultación y engaño en el acto o negocio jurídico contemplado. Y, aunque para ello pueda utilizar la prueba indirecta o de presunciones, es preciso que el hecho base esté suficientemente probado y que la inferencia o conclusión a la que llega sea el resultado de un proceso lógico y razonable.

C. El ejercicio de una actividad profesional, como la abogacía, a través de la constitución de una sociedad profesional, incluso aunque sea interpuesta, no puede considerarse, como regla general, simulación si no incorpora, además, el requisito específico de la ocultación.

D. En el supuesto de que en una determinada actividad profesional de la abogacía, desarrollada a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados, hubiera de apreciarse el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT, su calificación no podría hacerse en el procedimiento de liquidación sin el previo informe preceptivo favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 LGT.

E. La calificación procedente de la actividad profesional de la abogacía desarrollada a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados, si no media ocultación (art. 16 LGT) ni los requisitos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), es la que corresponde al ejercicio legítimo de una economía de opción, aunque haya de aplicarse el régimen de operaciones vinculadas.

Al mismo tiempo solicita que la sentencia haga los siguientes pronunciamientos:

A. Anulación de la sentencia recurrida, de fecha 5 de abril de 2017, salvo en lo que se refiere a los periodos anteriores a julio 2004 que entiende prescritos, porque, al confirmar la resolución del TEAC, de 7 de abril de 2010, se aparta de la correcta interpretación de los arts. 13 y 16 LGT, considerando que supone simulación el mero hecho de que el socio de una sociedad profesional constituya, además, otra sociedad a través de la cual factura a la primera los trabajos que factura para ésta.

B. La nulidad o, subsidiariamente, la anulación de las resoluciones administrativas originariamente impugnadas, esto es, la liquidación de 14 de agosto de 2008, dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de Madrid, concepto Retención/Ingreso a cuenta Rendimientos Trabajo/profesional (IRPF), respecto de todos los periodos (anteriores y posteriores a 2004) y la resolución del TEAC, de 7 de abril de 2010, dictada en el procedimiento nº 00/07092/2008.

C. Conforme al apartado 4 del art. 93 y al 139.1 LJCA, no procede la imposición de las costas causadas en la instancia, y en cuanto a las de este recurso de casación cada parte debe abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).

El Abogado del Estado se remite a los fundamentos de la sentencia recurrida y además afirma que todos los problemas objeto del presente Contencioso fueron contemplados en las dos Sentencias de Sala Tercera STS que se citan en la sentencia de instancia.

Transcribe en parte la STS de Sección 2ª) Sentencia de 11 marzo 2015, Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina de 1670/ 2013. Si bien estas sentencias 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 comparativo suficiente con arreglo a la normativa entonces reguladora de la Casación, a pesar de ello y de ser la anteriormente regulada y la presente formas diferentes de Recurso de Casación, entendemos que la Sala Tercera confirmó razonamientos idénticos a los ahora desarrollados por la Sala de instancia y que, 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 concurren, sí pueden ser constitutivos de tal.

Decía la STS de 15-3-2015, en su fundamento 4º:

"Esta Sala y Sección, a la vista del presente recurso y del que con unificación de doctrina número 2129/2013 (PROV 2015, 92938), se resuelve en Sentencia de esta misma fecha, tiene que poner de relieve que resulta curioso y sorprendente que las mismas operaciones hayan recibido en las distintas instancias calificaciones bien diferentes con resultados llamativamente encontrados, lo que si bien ha de mover a la reflexión no puede resultar determinante de la conclusión a la que ha de llegarse atendiendo al caso concreto. Así a título de ejemplo y con conciencia de que faltan numerosos datos que quizás matizaran la sorpresa que produce el acercamiento a las actuaciones inspectoras, nos encontramos, con que las mismas operaciones -objetivamente hablando, pues es evidente que existen divergencias subjetivas en atención a las concretas personas afectadas- han sido calificadas de muy diversas maneras, en lo que interesa, esto es, realizadas mediante simulación o no, dando lugar a remisiones a la jurisdicción penal para seguir procedimiento criminal contra algún socio, o bien a regularizaciones con la calificación de simulación dando lugar a liquidaciones y a sanciones, o bien a regularizaciones girando sólo las liquidaciones correspondientes sin sanción -dando lugar a liquidaciones en los distintos impuestos que a primera vista, al menos, no resultan coherentes, pues resulta evidente que existe una inescindible relación entre los impuestos liquidados y el ámbito de actuación al que se contrae la misma-; tales discordancias nos las encontramos también en el ámbito jurisdiccional en el que consta como las mismas operaciones, esencialmente, son calificadas de forma diferente en función de la concreta persona afectada y/o del concreto impuesto regularizado. Tras esta manifestación previa, anticipamos que en el recurso que ahora resolvemos no se nos ofrece una divergencia en la interpretación del ordenamiento jurídico entre las sentencias en comparación, sino una distinta apreciación y valoración de las circunstancias concurrentes por parte de dos Secciones distintas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, frente a lo cual, y tal como señalado anteriormente, esta modalidad casacional de unificación de doctrina no es herramienta adecuada de impugnación. En efecto, la sentencia (PROV 2013, 14134) de la Sección Segunda, aquí impugnada, considera, tal como ha quedado antes reseñado, que la simulación absoluta supone una apariencia de negocio que no existe, que oculta la carencia de causa, mientras que la simulación relativa tiene lugar cuando se produce una apariencia de negocio distinto al verdaderamente realizado. Y tras ello, confirmando la tesis de la Administración, declara y confirma que "La interposición de una sociedad (Rienzi, S.L.) entre el socio y la sociedad profesional (Ramón y Cajal Abogados S.L.) para facturar y cobrar los servicios profesionales, carece de causa y no responde a un servicio prestado por la sociedad Rienzi, S.L.", añadiendo que si bien era cierto que la sociedad podía tributar hasta 2003 en régimen de transparencia, el mantenimiento posterior de la sociedad Rienzi, S.L., no respondía a

una finalidad lícita, porque a través de ella se obviaba las normas de tributación del IRPF, que fue lo pretendido por la Ley 46/2002 (RCL 2002, 2972) . La conclusión que alcanza la sentencia (PROV 2013, 14134) impugnada es la de que "la sociedad intermedia (Rienzi, S.L.) carecía de causa en el marco de las prestaciones materiales propias del ejercicio de la abogacía".

Demostrado que el signo diferente del fallo de la sentencia (PROV 2013, 14134) impugnada y las de contraste es consecuencia, no de una contradictoria interpretación del ordenamiento jurídico, sino de la distinta apreciación de la prueba por parte de dos Secciones de la Sala de instancia, no queda otro remedio que reconocer que el recurso de casación para la unificación de doctrina no es el cauce adecuado para resolver la queja del recurrente. Lo expuesto ha de conducirnos necesariamente a la declaración de no haber lugar al recurso interpuesto, lo que no impide que señalemos que la confirmación de la liquidación por IRPF, sobre la base de la apreciación de simulación, puede parecer contradictoria con la estimación del recurso en cuanto a la sanción impuesta, que queda eliminada, pero ello no es así, porque la razón de ello, tal como consta en el Fundamento de Derecho Décimo de la sentencia (PROV 2013, 14134), es la falta de valoración suficiente de la culpabilidad ("la Administración reitera la argumentación que ha servido de fundamento a la regularización"), la actuación permisiva de la Inspección anterior al cambio de normativa y la circunstancia de que en un supuesto con "hechos idénticos", referidos a determinado Abogado, la Inspección consideró que no existían indicios de infracción tipificada en el artículo 183 de la Ley General Tributaria".

Es decir, puede haber situaciones diferentes, a valorar en prueba por la Sala de instancia. - Y, hasta tal punto esto es así, que caben sentencias de diferentes sentidos según se trate de IVA o IRPF, impuestos diferentes.- La simulación es ocultación y carencia de causa y , en el supuesto que nos ocupa (y al que se refiere la STS en un caso similar, con mismo Despacho), la ocultación consiste en que los servicios los presta un socio persona física y toda la estructura y contabilidad del Despacho gira sobre socios personas físicas. La carencia de causa es la innecesariedad absoluta de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho de Abogados Ramón y Cajal S.L.P., máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de estas "sociedades de los socios" (que así las denomina el propio Despacho Ramón y Cajal) no recogen 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 de abogacía que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo freelance (profesional libre) a diversos Despachos de Abogados. No es el caso, no resulta probado y ni siquiera se alega de contrario (reiteramos que los hechos nos parecen pacíficos y destacamos de nuevo que esta especialísima Casación de interés objetivo no versa sobre cuestiones fácticas). - La simulación no implica siempre ni necesariamente sanción tributaria (y lo explica la STS referenciada) y ello porque los hechos considerados probados en cada caso arrojarán unos niveles de culpabilidad o negligencia culpable que pueden existir o no existir o existir en nivel no considerable. Son las diversas situaciones y consecuencias que menciona (y extraña) a la Sala pero en el campo del Derecho Tributario con legislación cambiante, impuestos diferentes y circunstancias distintas estas situaciones diferenciadas son posibles. El artículo 16 LGT lo patentiza al referirse que la sanción tributaria en simulación sólo será posible "en su caso", es decir: no siempre, puede haber una "simulación" no culpable aunque haya un componente de ocultación.

Lo único a lo que no se refiere la sentencia es al alegato de "Conflicto en la aplicación de norma tributaria" ex artículo 15 LGT en el que insiste el recurrente en Casación para alegar que el Informe específico del artículo 159 LGT no habría sido emitido.

Cierto que no se emitió el Informe 159 LGT en relación con el 15 pero es porque, desde un primer momento, la actuación de la Administración Tributaria partió de que se estaba ante una situación irregular a la que no obstaba la normativa anterior (ya no vigente) sobre Sociedades Transparentes y que dependía del caso concreto, de que se constatará que estas "sociedades de los socios" era una vía colateral para obtener resultados fiscales no previstos ni autorizados por la Ley al apoyarse en una ficción profesional, que había unas "sociedades" que prestaban servicio a otra "sociedad profesional" (el Despacho principal o, más propiamente, el único Despacho existente real). Obsérvese además que las minutasiones eran mensuales e iguales, un pago muy parecido, en lo laboral, al abono de una nómina laboral a cada socio.

Para el Abogado del Estado no estaríamos ante un supuesto de "economía de opción" sino de camuflaje de una situación real: los servicios jurídicos se prestan por las personas físicas, Abogados, socios de RAMÓN Y CAJAL, autores de la prestación jurídica. Las sociedades de los socios son instrumentos para finalidades elusorias fiscales.

Sostiene 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 ello solicita la desestimación del recurso de casación por ser correcta la interpretación en Derecho que hace la sentencia de instancia dados los presupuestos de hecho en este caso.

Y respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer la Sala, partiendo de la premisa que creemos indiscutible de 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, entendemos que serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso. En el que nos ocupa se apreció correctamente ocultación y de ahí las consecuencias tributarias que, en el caso que examinamos, sólo son de nueva liquidación tributaria de regularización.

Cuarto.

Votación, fallo y deliberación del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado y se fijó para votación y fallo de este recurso el día 26 de noviembre de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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 interponer 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.

Cuarto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 6108/2017 interpuesto 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, en materia referente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), retenciones por rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas.

Segundo.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

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.