

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081199

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2021

Sala 1.^a

R.G. 2689/2020

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación. Simulación absoluta. *Constitución de sociedades profesionales y prestación del servicio por los propios socios y no por las sociedades interpuestas creadas al efecto por los profesionales.* En el caso analizado, de acuerdo con lo señalado en los estatutos de la sociedad, los socios del despacho deberán prestar los servicios profesionales comprendidos dentro del objeto social del mismo de forma personalísima, exclusiva, con la calidad habitual exigida por la sociedad y aplicando a su trabajo su experiencia, conocimientos y relaciones. El incumplimiento de estas obligaciones, salvo excedencia voluntaria, enfermedad u otra causa justificada, supondrá la exclusión del socio incumplidor. Ahora bien, la única persona con capacidad y titulación para prestar los servicios facturados al despacho es el propio socio director de la sociedad.

Pues bien, se entiende acreditado que los servicios profesionales realizados por el socio fundador y presidente del comité ejecutivo de la sociedad son directamente ejecutados por él, haciendo uso de las instalaciones y medios del Despacho, toda vez que las sociedades interpuestas carecen de los recursos precisos para ello. 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 y que son los socios los que minutan a los clientes y firman las facturas, y no las sociedades que cobran los servicios.

Dicho de otro modo, se constituye una sociedad de profesionales, los cuales firman las facturas que giran a los clientes y, a su vez, esos servicios los facturan a dicha sociedad principal por medio de otras sociedades, que son las que perciben esos pagos directamente de la sociedad de profesionales; esa facturación no responde a un servicio prestado por tales sociedades, sino por el socio. Por lo tanto, se admite la existencia de la simulación en estos supuestos en los que se presta el servicio profesional por los mismos socios, abogados en este caso, pero a través de entidades de las que son a su vez socios. Se considera que dichas sociedades son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que debe soportar el obligado tributario. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 26, 64, 66, 67, 68, 104, 150, 179, 180, 184 y 191.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 191.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 22 de febrero de 2021

RECURSO: 00-02689-2020

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: Axy - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 18/06/2020 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 27/01/2020 contra la desestimación presunta por silencio negativo en la reclamación nº 28/7914/2017, nº 28/27218/2017, 28/15851/2017 y nº 28/27219/2017, acumuladas, del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid frente al acuerdo de liquidación A23-...65 derivado del acta A02-...65 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, y frente al acuerdo de imposición de sanción A51 ...35 dictado por la AEAT relativo al IRPF de los ejercicios 2004 y 2005, cuantía de 297.781,73 euros. En fecha 28 de octubre de 2020 el TEAR de Madrid dictó resolución, notificada el 4 de noviembre de 2020, desestimando las reclamaciones citadas

Segundo.

Los motivos de regularización derivados del procedimiento inspector consisten en:

- Existencia de simulación en los servicios profesionales prestados por las entidades **TW JURÍDICOS, SA y QR, SL** a la mercantil **XY ABOGADOS, SL**. la Inspección considera que estos servicios se prestan directamente por D. **Axy** a la entidad **XY ABOGADOS SL**.

- Existencia de una ganancia patrimonial por la venta de un inmueble.
- Existencia de otros ingresos no declarados por el obligado tributario.

Tercero.

De la documentación obrante en el expediente destacan los siguientes hechos:

1. El día 25/11/2008 se inician actuaciones de comprobación e investigación en relación con el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del periodo 2004/2005 y con el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo 4T/2004-4T/2005. Estas actuaciones tienen carácter general, de acuerdo con lo establecido en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2. En fecha 30/06/2009 se remite el expediente al Ministerio Fiscal por la existencia de indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública con relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2004 y 2005, de acuerdo con lo previsto en el artículo 180 LGT. La entrada del expediente en el Ministerio Fiscal tuvo lugar el 01/07/2009 y se comunicó al obligado tributario el 09/07/2009.

3. En fecha 27/09/2016 se recibe por la Dependencia Regional de Inspección Auto del Juzgado de Instrucción ..., que trae causa en las Diligencias Previas ... seguidas contra el obligado tributario por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, períodos impositivos 2004 y 2005. En dicho Auto se decreta el sobreseimiento provisional y el archivo de las actuaciones, habiéndose así solicitado por el Ministerio Fiscal y manifestando la acusación particular que no iba a formular escrito de acusación.

4. Como consecuencia de la sustanciación de la causa en vía penal el procedimiento inspector ha estado suspendido desde el 09/07/2009, fecha de la comunicación al obligado tributario de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, hasta el conocimiento de la firmeza del Auto de sobreseimiento de las actuaciones por el órgano competente para continuar el procedimiento inspector (Dependencia Regional de Inspección), esto es, hasta el 27/09/2016, afectando a los tributos y períodos objeto de comprobación, en este caso al IRPF de los ejercicios 2004 y 2005. Existe, por tanto, una interrupción justificada del procedimiento (artículo 103.c) del RGAT) desde el 09/07/2009 hasta el 27/09/2016.

5. El 21/11/2016 se comunica al obligado tributario la reanudación de las actuaciones inspectoras.

6. El 22/02/2017 se incoa acta de disconformidad con nº de referencia A02-...65 por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2004 y 2005.

7. El 04/04/2017 se notifica acuerdo de liquidación (nº de referencia A23-...65), dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, en el que se liquida una cuota de 192.314,82 euros, que junto con unos intereses de demora de 105.466,91 euros supone una deuda total de 297.781,73 euros.

En el acuerdo de liquidación se declara la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto correspondiente al ejercicio 2004 por lo que, en consecuencia, sólo se regulariza el ejercicio 2005.

Cuarto.

No estando conforme con este acuerdo de liquidación se presentó escrito de interposición de reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid alegando en síntesis:

- Prescripción del derecho de la Inspección a practicar liquidación por el concepto tributario IRPF del ejercicio 2005.
- Inexistencia de simulación negocial en la actividad desarrollada por **TW JURÍDICOS, SA y QR, SL.**
- Indebida determinación y cálculo de los intereses de demora.

Quinto.

Además de lo anterior el 09/08/2017 se notificó al reclamante acuerdo de resolución del procedimiento sancionador, con nº de referencia A51 ...35, en el que se acuerda la imposición de una sanción de 240.395,53 euros por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191 LGT, calificándose la infracción como muy grave. Dicho acuerdo también es objeto de reclamación ante el TEAR de Madrid alegando en defensa de su derecho:

- Prescripción del derecho de la Inspección a practicar liquidación por el concepto tributario IRPF del ejercicio 2005.
- Ausencia de culpabilidad en la conducta del obligado tributario: interpretación razonable y razonada de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR y de los actos de liquidación y sancionador confirmandos por la misma.

Tercero.

Frente a la desestimación presunta por silencio administrativo por el transcurso del plazo establecido en el artículo 240.1 de la LGT sin que el Tribunal hubiera resuelto, el recurrente formula las alegaciones contenidas en el recurso de alzada que son una reiteración de las ya efectuadas ante el TEAR, pese a que la resolución expresa dictada en fecha 20 de octubre de 2020 fue notificada en fecha 4 de noviembre de 2020.

Cuarto.

Comenzado con la liquidación, la primera cuestión a resolver es la relativa a la prescripción del ejercicio 2005. Manifiesta el obligado que la Inspección ha reconocido la prescripción del derecho a practicar liquidación por el IRPF del ejercicio 2004, no así del ejercicio 2005, ya que:

"Con respecto al IRPF de 2005, el inicio del cómputo del plazo de prescripción tiene lugar el 01/07/2006. Si sumamos 4 años a dicha fecha, la prescripción se produciría, en ausencia de más consideraciones, el 01/07/2010. Ello no obstante, en el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción no debe tenerse en cuenta el período transcurrido en el ámbito penal en el que el plazo de prescripción está suspendido... Si computamos esos 365 días a la fecha de conocimiento de la firmeza del auto de sobreseimiento (27/09/2016), tenemos que la prescripción se produciría el 26/09/2017."

El recurrente se opone a tal conclusión manifestando que se ha incumplido el plazo máximo de duración del procedimiento establecido en el artículo 150 de la LGT y en consecuencia la prescripción no se ha visto interrumpida como consecuencia de las actuaciones de comprobación.

El artículo 150 de la LGT, que regula el plazo de las actuaciones inspectoras, en su redacción en vigor al tiempo de iniciarse el presente procedimiento de comprobación tributaria, establece:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley...

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento 4 administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento."

Dispone el artículo 104.2 de la LGT que:

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

De acuerdo con lo anterior, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación deben concluir en un plazo máximo de 12 meses.

A su vez, el apartado 1 del artículo 180 de la LGT dispone:

"1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió."

La LGT regula en sus artículos 64 y siguientes el instituto de la prescripción, estableciendo en el apartado 6 de su artículo 68:

"6. Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente..."

Trasladando lo expuesto al caso concreto, tendrá la consideración de interrupción justificada, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, el tiempo que ha transcurrido desde el 09/07/2009 (fecha en la que se notificó al obligado tributario de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal) hasta el 27/09/2016 (fecha de recepción por la Dependencia Regional de Inspección del Auto del Juzgado de Instrucción ...).

Habiéndose iniciado el procedimiento inspector el 25/11/2008, considerando el periodo de interrupción justificada de 226 días, el último día en que debieron de finalizar las actuaciones fue el 13/02/2017. Dado que se notifica el acuerdo de liquidación el 04/04/2017, se incumple con el plazo máximo de duración del procedimiento y, conforme a lo dispuesto en el artículo 150.2 ello implica que:

"La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:....

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse...." (La negrita es nuestra).

Quinto.

Expuesto lo que antecede debe examinarse si, como consecuencia de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento, se ha producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria del periodo comprobado, ejercicio 2005, mediante la correspondiente liquidación.

De conformidad con el artículo 66 de la LGT:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.(...)".

Por otra parte, el artículo 67 de la LGT determina que:

"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.(...)".

La fecha de finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio 2005 es el 30 de junio de 2006.

Según dispone el artículo 180.1 de la LGT:

"De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió."

Ello significa que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal se podrá reanudar a la vuelta del proceso penal desde la fecha de recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente de la inspección para continuar el procedimiento. Así lo establece la resolución de este TEAC, que unifica criterio, de fecha 02-03-2017 RG 00-00008-2017, que concluye:

(...) 2.La suspensión del plazo de prescripción que establece el artículo 180.1 de la LGT no se perjudica por el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones producido cuando estas han regresado a la Administración tras la finalización de la vía penal, de forma que la parte del plazo de prescripción que no se hubiese consumido antes de remitir las actuaciones a la vía penal puede usarse a la vuelta del proceso penal sin verse afectada por dicho exceso de plazo de duración.

En cuando al hito determinante para la reanudación del cómputo del plazo, será la fecha en que se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente de la inspección para continuar el procedimiento.(...)".

Se reitera el criterio expuesto en la resolución de 07-05-2015 RG 00-05978-2013 y 06-11-2018 RG 00-08505-2015 y, en este sentido, se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 25-01-2018 dictada en recurso contencioso-administrativo nº 225/2016, en un supuesto en que el exceso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se produjo con anterioridad a la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

En cuanto a las sentencias del Tribunal Supremo alegadas de fecha 24-06- 2015 (rec. 299/2014) y 25-05-2015 (rec. 1479/2014), no son de aplicación al presente expediente dado que hacen referencia a actuaciones iniciadas estando vigente la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Por tanto, tal y como expone el acuerdo de liquidación, que recoge el criterio expuesto en la citada resolución de fecha 2 de marzo de 2017:

<con respecto al IRPF de 2005, el inicio del cómputo del plazo de prescripción tiene lugar el 01/07/2006. Si sumamos 4 años a dicha fecha, la prescripción se produciría, en ausencia de más consideraciones, el 01/07/2010. Ello no obstante, en el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción no debe tenerse en cuenta el período transcurrido en el ámbito penal en el que el plazo de prescripción está suspendido. En el momento de la remisión (01/07/2009) habían transcurrido 1.096 días del total de 1.461 días, por lo que restaban 365 días. Si computamos esos 365 días a la fecha de conocimiento de la firmeza del auto de sobreseimiento (27/09/2016), tenemos que la prescripción se produciría el 26/09/2017. Por lo tanto, a la fecha del acta no habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005.

Mediante el acta y también el presente acuerdo se interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2005, extendiéndose por tanto las actuaciones al citado concepto y periodo.

Por otra parte, debe hacerse constar que a partir de la fecha del acta en la que se reanudan las actuaciones con conocimiento formal del obligado en lo que concierne el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2005, la inspección dispone de un plazo de 12 meses para la conclusión de las actuaciones. Así lo establece el TEAC en su Resolución de fecha 28 de mayo de 2013 (R.G. 4850/2010) que reitera el criterio expuesto por el Tribunal en su Resolución de 20 de diciembre de 2012 (R.G. 120/11).>

En definitiva, procede desestimar las alegaciones y declarar conforme a Derecho tanto las conclusiones del TEAR en este punto como lo dispuesto en el acuerdo de liquidación considerando que no ha prescrito el derecho de la Administración para determinar el importe de la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2015.

Sexto.

Por lo que hace al fondo del asunto, discute el interesado que sea aplicable la figura de la simulación en los servicios facturados por **TW JURÍDICOS, SA** y por **QR, SL**, a la mercantil **XY ABOGADOS, SLP**, máxime cuando el Juzgado de Instrucción ... ha concluido con la inexistencia de simulación alguna y la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha razonado para el mismo obligado tributario y los mismos negocios jurídicos cuya regularización pretende la Inspección, en dos sentencias firmes la inexistencia de simulación negocial.

Dicho lo anterior, los hechos y circunstancias puestos de manifiesto en el procedimiento inspector y que se relatan de forma exhaustiva en el acuerdo y en la resolución impugnada son, en síntesis, los siguientes:

El obligado tributario figura dado de alta en la actividad de ABOGADOS, clasificada **XY ABOGADOS SL** en el epígrafe 731 del Impuesto sobre Actividades Económicas (Profesional).

En los ejercicios objeto de comprobación es administrador de las sociedades **XY ABOGADOS SLP** que está dada de alta en el epígrafe 841 del Impuesto sobre Actividades Económicas, "*Servicios jurídicos*", **QR, SL** y **TW LEGALES, SA**.

Durante el período 2004-2005, los administradores de **XY ABOGADOS, SLP** fueron, además del obligado tributario ... , ..., ..., ... (2005), ..., ... y ... (2004).

El obligado tributario es socio fundador y Presidente del Comité Ejecutivo de la citada sociedad constituida mediante escritura y ante notario en fecha 12 de mayo de 1992, primero como Sociedad de Responsabilidad Colectiva y posteriormente en fecha 27 de julio de 2005 se cambia la denominación de la sociedad por la de **XY ABOGADOS SL** y se modifican y refunden sus Estatutos Sociales.

El artículo 2 de los Estatutos de **XY ABOGADOS, SL**., vigentes durante los períodos comprobados, define el objeto social de la sociedad en los siguientes términos:

"1. La sociedad tiene por objeto la prestación de servicios profesionales de carácter jurídico en cualesquiera de las ramas de derecho."

El artículo 7 de los mencionados Estatutos sociales regula las prestaciones accesorias que deben realizar los socios en los siguientes términos:

"Artículo 7.- Prestaciones accesorias

- El titular de las participaciones sociales quedará obligado al cumplimiento de las siguientes prestaciones accesorias:

a) Realizar con la diligencia debida las actividades profesionales encomendadas por la Sociedad dentro del objeto social, de acuerdo con la cualificación y titulación profesional de cada socio.

b) Dedicar la capacidad y atención profesional adecuadas a los asuntos de la Sociedad y a atender a clientes y potenciales clientes y, en general, a todas aquellas personas cuya atención por la Sociedad sea de interés para su buena marcha, consolidación o desarrollo.

c) Guardar confidencialidad en relación con las actuaciones profesionales que hayan sido encomendadas a la Sociedad, los datos de personal, las listas de clientes y los datos reservados de éstos, la información relativa a los datos de los clientes actuales y potenciales, así como en relación con cualquier otra información de la sociedad o de sus clientes que no sea públicamente conocida.

d) No dedicarse, ni como profesional autónomo, o como socio, colaborador o empleado de cualquier otra persona física o jurídica, a la prestación de servicios o a la realización de actividades similares o equivalentes a las de la Sociedad o que puedan suponer un conflicto de intereses con la misma, salvo autorización de la Junta General de Socios.

e) Abstenerse de inducir o proponer a cualquier cliente de la Sociedad que deje de serlo, y de persuadir, directa o indirectamente, a cualquier socio, colaborador o empleado de la Sociedad para que deje de serlo.

f) No constituir sobre sus participaciones sociales derechos reales de prenda o usufructo u otros cualesquiera de naturaleza real.

Las prestaciones accesorias tendrán carácter oneroso. Los socios facturarán a la Sociedad por los servicios profesionales prestados a que se refieren las letras a) y b) del presente artículo.

En el caso de personas jurídicas, las prestaciones accesorias deberán ser realizadas por aquel o aquellos socios que expresamente se designaren al efecto.

El incumplimiento por cualquier causa de la obligación de realizar prestaciones accesorias determinará la pérdida de la condición de socio cuando así lo acuerde la Junta General con la aprobación de, al menos, el setenta y cinco por ciento del capital social."

De acuerdo con lo señalado, los socios del Despacho deberán prestar los servicios profesionales comprendidos dentro del objeto social del mismo de forma personalísima, exclusiva, con la calidad habitual exigida por la Sociedad y aplicando a su trabajo su experiencia, conocimientos y relaciones. El incumplimiento de estas obligaciones, salvo excedencia voluntaria, enfermedad u otra causa justificada, supondrá la exclusión del socio incumplidor.

Séptimo.

Respecto de la entidad **QR, SL**, en los años comprobados es una sociedad de tenencia de bienes inmuebles, dada exclusivamente de alta en el Impuesto sobre Actividades Económica en el epígrafe 861.1 "alquiler de viviendas" y 861.2 "alquiler de locales comerciales", y que facturó por los arrendamientos de los inmuebles de su propiedad.

Esta entidad tiene como objeto social (artículo 2 de los Estatutos sociales vigentes en los periodos inspeccionados):

"a.- La realización de toda clase de negocios jurídico, fabricación, compraventa, importación y exportación referidos a elementos de decoración, mobiliario, antigüedades, diseño, interiorismo, servicios de instalación y tratamiento de materiales y restauración de mobiliario.

b.- El estudio, evaluación y análisis de sociedades de cualquier naturaleza admitidas a cotización en Bolsa de Valores....

c.- Servicios de asesoría técnica, jurídica, económica, financiera, gestión y administración de sociedades y compañías mercantiles en general.

d.- La adquisición, construcción, tenencia, administración y enajenación de bienes inmuebles...."

El Administrador Único de la misma es D. **Axy**.

Con fecha 22 de Noviembre de 2005, mediante escritura pública otorgada se acuerda el cambio del domicilio de la sociedad y modificación del artículo 4 de los Estatutos Sociales, al disponer que:

"Los socios acuerdan por unanimidad el traslado del domicilio de la sociedad desde la calle DOMICILIO_1, donde estaba hasta ahora, a DOMICILIO_2"

Los ingresos declarados por actividad comercial, excluyendo los ingresos financieros u otros ingresos no profesionales, en cada uno de los respectivos ejercicios económicos (IVA excluido): Año 2.004 212.040,00 euros, Año 2.005 51.505,32 euros.

El cliente principal que da lugar a ingresos en los ejercicios mencionados es la entidad **XY ABOGADOS SL** a la que factura en el año 2.004 161.865,61, euros, el resto de los ingresos corresponde al arrendamiento efectuado a la sociedad **NP, SL** por el inmueble sito en

Tanto los proveedores que facturan gastos a la entidad como el personal y profesionales son ajenos a la actividad jurídica.

La única persona con capacidad y titulación para prestar los servicios facturados al Despacho **XY ABOGADOS, SL**, es el propio socio director de **XY ABOGADOS, SL**. D. **Axy**.

Octavo.

Respecto de la entidad **TW LEGALES, SA** en los años objeto de comprobación es una sociedad de tenencia de bienes inmuebles, dada exclusivamente de alta en el Impuesto sobre Actividades Económica en el epígrafe 861.1 "alquiler de viviendas" que facturó por el arrendamiento de los inmuebles de su propiedad. Según expone el acuerdo de liquidación lo anterior queda corroborado con las manifestaciones efectuadas por el propio D. **Axy** en la instrucción penal en las que reconoce que las sociedades a través de las cuales factura sus servicios profesionales no están dedicadas a servicios jurídicos sino a activos inmobiliarios que ha venido adquiriendo para el día de mañana poder vivir de las rentas arrendaticias. Así se hace constar en el Auto de la Audiencia Provincial de ... de fecha

Esta entidad tiene como objeto social (artículo 2 de los Estatutos sociales en los ejercicios comprobados):

"La sociedad tiene por objeto la prestación de todo tipo de servicios de asesoramiento y consultoría en áreas tales como asesoría, jurídica y fiscal, económica financiera y empresarial".

Los ingresos declarados por actividad comercial, excluyendo los ingresos financieros u otros ingresos no profesionales, en cada uno de los respectivos ejercicios económicos (IVA excluido): Año 2.004 242.375,00 euros, Año 2.005 639.543,39 euros.

El cliente principal que da lugar a ingresos en los ejercicios mencionados es la entidad **XY ABOGADOS SL** a la que factura los siguientes importes en euros por años (IVA excluido): Año 2.004 224.375,00 euros, Año 2.005 612.549,38 euros.

Tanto los proveedores que facturan gastos a la entidad así como el personal y profesionales que son retribuidos por la entidad son ajenos a la actividad jurídica.

La única persona con capacidad y titulación para prestar los servicios facturados al Despacho **XY ABOGADOS, SL.** es el propio socio director de **XY ABOGADOS, SL.** D. **Axy**

Noveno.

La Inspección concluye en el acuerdo de liquidación impugnado, entre otros conceptos regularizados, que:

- El Sr. **Axy** aparece como Socio Fundador y Presidente del Comité Ejecutivo en la página web que el despacho tiene en Internet.

- **XY ABOGADOS SLP** no retribuye cantidad alguna de forma directa a D. **Axy** por la prestación de servicios de abogado ejerciente que por su condición de socio debe prestar al despacho de acuerdo con los estatutos de **XY ABOGADOS SLP**.

- **XY ABOGADOS SLP** retribuye los servicios prestados por D. **Axy** a las sociedades **TW LEGALES, SA**, y **QR, SL**, carentes de medios personales, distintos del propio socio mayoritario, y de medios materiales, mediante los cuales se puedan prestar los servicios que facturan a **XY ABOGADOS SLP**.

- La Inspección de los Tributos considera que no existe prueba alguna que acredite que parte de los trabajos supuestamente realizados por **TW LEGALES, SA** y **QR, SL** a **XY ABOGADOS, SLP** fueran subcontratados.

- Los supuestos servicios facturados por **TW LEGALES, SA** y **QR, SL** al Despacho **XY ABOGADOS, SLP**, necesariamente, corresponden al trabajo realizado personalmente por el socio de **XY ABOGADOS, SLP**, D. **Axy**. Habiendo sido utilizadas tales entidades para tratar de ocultar esta realidad.

- En definitiva, se entiende acreditado que los servicios profesionales realizados por el Socio Fundador y Presidente del Comité Ejecutivo de **XY ABOGADOS, SLP**, D. **Axy**, son directamente ejecutados por él, haciendo uso de las instalaciones y medios del Despacho **XY ABOGADOS, SLP**, toda vez que las sociedades interpuestas carecen de los recursos precisos para ello.

Décimo.

Esta cuestión ha sido abordada ampliamente por este TEAC en resolución de 07-04-2010, al resolver la reclamación económico-administrativa RG 00-07092-2008 formulada por la sociedad **XY ABOGADOS, SL**, interpuesta frente a la liquidación practicada en concepto de RETENCIONES IRPF de los ejercicios 2003 a 2005, liquidación ésta por la que se regularizaron las retenciones no practicadas por la pagadora sobre los ingresos de la actividad profesional de los socios de aquellas, entre ellos el recurrente, en que se calificaron los pagos realizados por la sociedad de abogados a cada una de las sociedades interpuestas por los socios, entre la que estaban las entidades **QR, SL** y **TW LEGALES, SA**. En el Fundamento Octavo y Noveno de aquella resolución se concluye sosteniendo lo siguiente:

"OCTAVO: Pues bien, una vez expuesto todo lo anterior, en el presente supuesto tal y como resulta de la extensa exposición contenida en el acta y en el informe de disconformidad, y a la vista de la documentación que obra en el expediente, así como de los datos obtenidos de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros, modelo 347, del Resumen Anual de Retenciones, modelo 190, del Resumen Anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo 390, de las facturas de gastos aportadas por la interesada y del examen de los documentos contables, la inspección actuaria concluye que existen indicios que se consideran suficientes para dar por probado el hecho-base y, en consecuencia, dar por probado el hecho-consecuencia, en virtud de la prueba por presunciones, en concreto se concluye que:

1- Estas sociedades tienen por "cliente" exclusivo al despacho profesional o firma. Existe, por tanto una auténtica estructura endogámica de prestación de unos mismos servicios recíprocos que siempre desembocan en la firma, por lo que es difícilmente comprensible que existiendo ya un despacho profesional del que el profesional es socio, éste preste también servicios a través de una segunda sociedad de la que también es socio, máxime teniendo en cuenta además que los Estatutos de estos despachos suelen estipular una cláusula de exclusividad.

2- De los medios personales con los que cuentan las entidades que facturan a la firma, si se excluyen a los socios, carecen de la cualificación necesaria para la prestación de los servicios.

3. De los datos analizados se considera que carecen de los medios indispensables para actuar en el tráfico mercantil con independencia del socio y su vinculación con el despacho, tanto desde el punto de vista de la apariencia jurídica como desde el punto de vista material, el socio profesional es el único capaz de llevar a cabo el objeto social de la entidad, es quién, por ejemplo, tiene capacidad de buscar clientes, y puede desarrollar la actividad.

4- Algunas de estas entidades presentan como únicos inputs de su "actividad profesional" gastos o inversiones de índole personal y particular del socio profesional, no afectos a actividad profesional alguna, viajes de ocio, residencias y embarcaciones de recreo, obras de arte..., etc.

Que de lo anterior se puede concluir que existen indicios suficientes para considerar la existencia de simulación en la prestación de servicios profesionales a través de las sociedades de segundo nivel. Dichos indicios no han sido enervados por parte de la reclamante mediante alguna prueba en contra que acreditara lo alegado en defensa de su derecho tales como, la existencia de contratos o encargos efectuados por la firma a las sociedades que facturan, documentación interna que refleje el trabajo realizado por las sociedades en cuestión, faxes, instrucciones sobre el contenido del trabajo a realizar, etc...,

Por tanto se puede afirmar que los servicios facturados por las entidades son realizados directamente por los abogados-profesionales si bien la facturación de los servicios se efectúa mediante la interposición de una sociedad de la que son, a su vez, socios.

NOVENO: En consecuencia, las cantidades pagadas por los servicios profesionales prestados por las entidades a las que se refiere el acta y el acuerdo de liquidación, deben ser consideradas como cantidades sometidas a retención en concepto de actividad profesional de las personas físicas de los socios de dichas sociedades que prestan efectivamente los servicios, ...".

Dicha resolución fue recurrida en vía contencioso administrativa ante la Audiencia Nacional nº de recurso ... , que dictó sentencia en fecha ... desestimando el recurso interpuesto en base a los siguientes razonamientos:

"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 ..., del Juzgado de Instrucción ... (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 .. de esa misma Ilma. Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha ..., dictada en el Procedimiento Ordinario ..., por la que se declara expresamente que **XY ABOGADOS, SLP**. 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 ... de ..., dictada en el Procedimiento Ordinario nº ..., por la que se realiza idéntica declaración respecto a Don **Axy**.

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 ... 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 **XY ABOGADOS, SL** dictó dos sentencias en fecha ... (recursos núms ... y ...) concluyendo la existencia de simulación, las cuales fueron confirmadas por el Tribunal Supremo mediante Sentencias de fecha ... al desestimar los recursos de casación por unificación de doctrina núms ... y ...), interpuestos frente a las mismas.

En este mismo sentido también se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de ... en sentencias de ... (rec. ...), ... (rec. ...), entre otras muchas, en las que ha examinado esta misma cuestión respecto del despacho **XY ABOGADOS, SL** 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 los 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.

(....)

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 **XY 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 **XY 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 **XY 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 **XY ABOGADOS, SL**, 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 **XY ABOGADOS, SL**, 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 **XY ABOGADOS, SL** 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 **XY ABOGADOS, SL** 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 **XY ABOGADOS, SL**, 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 **XY ABOGADOS, SL**, como sociedad profesional.

4.- Por otro lado, el hecho de que las actividad 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 **XY 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 **XY ABOGADOS, SL** era realizada exclusivamente por los socios, de manera que no resulta justificado que la propia existencia de las sociedades tuviera un valor añadido para **XY ABOGADOS, SL** 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 (...) .

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,...."

Contra dicha sentencia se interpuso recurso de casación nº ... ante el Tribunal Supremo que en fecha ..., declaró no haber lugar al recurso interpuesto.

Décimo primero.

Por último este TEAC ha desestimado, en fecha 11-06-2020, las reclamaciones 00-06945-2017 y 00-02083-2018, acumuladas, interpuestas por el mismo recurrente en la que se plantea la misma cuestión si bien referida a los ejercicios 2011 y 2012 y en cuyo Fundamento de Derecho Sexto, que ha sido recogido por la resolución del TEAR recurrida, se expone lo siguiente:

SEXTO.- Se expone que en sede penal el Juzgado de Instrucción ... ha concluido con la inexistencia de simulación alguna, así como que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha razonado, para el mismo obligado tributario y los mismos negocios jurídicos cuya regularización pretende la Inspección, en dos sentencias firmes la inexistencia de simulación negocial:

Sentencia de ... de la Audiencia Nacional estimatoria del recurso P.O. ... interpuesto por D. **Axy**, contra la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2004 y 2005, resultante del mismo procedimiento de inspección, declarando que en el mencionado sistema de facturación por servicios profesionales no existía simulación tributaria con fines de elusión fiscal. Dicha sentencia devino firme porque no fue recurrida en casación por la Agencia Tributaria.

Sentencia de ..., de la Audiencia Nacional estimatoria del recurso P.O. ..., interpuesto por **XY ABOGADOS, SLP.** contra la liquidación por IVA, ejercicios 2003, 2004 Y 2005, resultante del mismo procedimiento de inspección, declarando nuevamente que en el mencionado sistema de facturación por servicios profesionales no existía simulación tributaria con fines de elusión fiscal. Dicha sentencia devino firme porque no fue recurrida en casación por la Agencia Tributaria.

Sin embargo, dichas sentencias no sólo hacen referencia a un concepto impositivo distinto del ahora examinado, lo que impide que exista identidad de objeto ni de causa, sino que además pone de manifiesto que si bien la estructura utilizada por el obligado no reporta una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la Ley del IVA, pues la tributación por IVA no varía (es decir, con la estructura utilizada no existe un ahorro fiscal en el IVA), es evidente que dicha estructura sí le reporta una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la Ley del IRPF. En efecto, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, la finalidad perseguida con las operaciones litigiosas, la utilización de las sociedades interpuestas para facturar los servicios prestados personalmente por el Sr. **Axy**, no es otra que la de obtener una clara ventaja fiscal, tributando las prestaciones de servicio al tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades (30%) en lugar de tributar al tipo de gravamen del IRPF, razón ésta por la cual, en ningún caso puede alegarse la aplicación de las conclusiones de las sentencias al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del obligado tributario.

Por su parte, alega el escrito del Ministerio Fiscal interesando el sobreseimiento de las actuaciones respecto de don **Axy**, que concluye: "... No se dan los presupuestos de la simulación: no hay ocultación, ni artificios creados ad hoc, ni se puede hablar de un ánimo defraudatorio de una situación tan antigua sometida a distintas legislaciones que no siempre le han procurado un beneficio fiscal".

Frente a ello debe tenerse en cuenta que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de ... de fecha ... (n.º de recurso ...), y de fecha ... (n.º de recurso ...) dictada también en sede de IVA, en la que el Tribunal Superior de Justicia declara expresamente que los servicios jurídicos facturados por **TW LEGALES, SA** a **XY ABOGADOS, SL** no fueron prestados por esta sociedad sino por D. **Axy** y que existe una simulación en estas operaciones. Contra estas sentencias se interpusieron sendos recursos de casación para unificación de doctrina, que han sido desestimados por el Tribunal Supremo.

Y en cuanto al Auto de ... del Juzgado de Instrucción n.º ..., que decreta el sobreseimiento libre y el archivo de las actuaciones por delitos contra la Hacienda Pública, hay que traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional n.º ... (recurso ...) citada, entre otras, en el acuerdo de liquidación, que hace referencia a esta alegación que fue efectuada por el recurrente a su vez socio de **XY ABOGADOS, SL**, en cuyo Fundamento de Derecho Decimoseptimo se concluye que:

<Ahora bien, tales resoluciones no obstan a las conclusiones a las que hemos llegado en el presente procedimiento, pues, una cosa es que una determinada conducta no merezca reproche penal, y otra distinta es la calificación que pueda tener a efectos tributarios. Por otro lado, en el caso concreto del Auto ... del Juzgado de Instrucción n.º ... de ... en relativo a la actuación de otros socios de **XY ABOGADOS, SL**, hay que poner de manifiesto que el mismo ha sido revocado por la Audiencia Provincial de ..., mediante Auto de ..., al considerar que "tras el examen de las actuaciones existen indicios racionales suficientes para sostener, en términos de razonabilidad, que hay simulación y en consecuencia, un delito contra la Hacienda Pública.>

En el presente expediente, constan sentencias de la Audiencia Nacional, además de la citada, todas ellas relacionadas con socios del despacho **XY ABOGADOS, SL** en supuestos equivalentes al presente, que han concluido de manera clara e inequívoca la existencia de simulación tales como:

Sentencia de la Audiencia Nacional ... (recurso ...), anteriormente citada, recaída en el recurso interpuesto contra la resolución de este TEAC de 1805- 2011 RG 00-04906-2009 y RG 00-01553-2010, que desestima las reclamaciones económico administrativas interpuestas contra las resoluciones de 15 de julio y 19 de noviembre de 2009, del jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT -Delegación Especial de Madrid-, por las que se desestiman, respectivamente los recursos de reposición por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones, y sanción, por el periodo 2003 a 2005. En dicha sentencia se expresa lo siguiente:

<DECIMOCUARTO Procede analizar, pues, si puede afirmarse que existe simulación en ese mecanismo de facturación y cobro a través de las sociedadesde los servicios prestados pora la sociedad **XY ABOGADOS, SL**. (...) DECIMOQUINTO Pues bien, en este caso, consta en el expediente administrativo que la sociedad **XY 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 (en este supuesto, S.L), que son las que perciben esos pagos directamente de **XY 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 **XY 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 **XY ABOGADOS, SL**. Y también se señala que es esta sociedad la que abona los gastos devengados por los socios para la prestación de tales servicios.>*

*Sentencia de la Audiencia Nacional ... (recurso ...) recaída en el recurso interpuesto contra la resolución de este TEAC de 02-03-2011 RG 00- 052602009 y 00-00992-2010, sobre IRPF (liquidación 389.739,92 euros y sanción de 229.034,99 euros). Dicha sentencia resuelve sobre un supuesto similar a los enjuiciados respecto de un socio del despacho **XY ABOGADOS, SL** en un supuesto equivalente al presente.*

Sentencia ... del Tribunal Superior de Justicia ... (Sala de lo Contencioso).

*Por tanto, procede concluir que 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 **XY ABOGADOS, SL**, y que es el socio el que minuta a los clientes y firma las facturas, y no la sociedad que cobra los servicios.>*

En definitiva, las razones expuestas llevan a desestimar el recurso interpuesto y confirmar la resolución y liquidación recurrida.

Décimo segundo.

Por lo que respecta a la alegación referida a la indebida determinación y calculo de los intereses de demora, el recurrente manifiesta que no proceden por el tiempo transcurrido desde que se remitió el expediente al Ministerio Fiscal hasta que se reanudaron las actuaciones.

Al respecto el artículo 26.4 de la LGT establece que:

"4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago. (...)"

A tenor de lo dispuesto en el artículo 191 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de aplicación de los Tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.:

"Liquidación de los intereses de demora.

1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes (...)"

Además, considerando lo dispuesto en el artículo 150.3 de la LGT:

"3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Este TEAC comparte las conclusiones del TEAR y del acuerdo de liquidación cuando exponen que conforme a la citada normativa procede exigir intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación y hasta el 13/02/2017, fecha en la que se produce la finalización del plazo de 12 meses de actuaciones inspectoras. Los citados artículos en modo alguno prevén que no se exijan intereses de demora durante el tiempo en el que el procedimiento ha estado suspendido como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio fiscal, pues tal circunstancia en modo alguno implica un incumplimiento del plazo por causa imputable a la Administración que actuó conforme a derecho una vez apreciada la existencia de indicios de delito remitiendo las actuaciones al Ministerio Fiscal tal y como impone el artículo 180 de la LGT (en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 34/2015), y en consecuencia se abstuvo de continuar el procedimiento por imponerlo

así el artículo 180 de la LGT, por lo que procede confirmar la liquidación de intereses de demora practicada por la Inspección.

Décimo tercero.

En cuanto a la sanción impuesta, se alega, en primer lugar la prescripción pero no referida al acuerdo sancionador, sino que ha sido formulada contra el acuerdo de liquidación y, dado que ha sido analizada y desestimada por este Tribunal en los términos expuestos en los Fundamentos anteriores, se reitera su desestimación.

Por lo que se refiere a la alegación de la ausencia de culpabilidad cumple recordar que la actuación del interesado, consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2005, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria en el artículo 191 de la LGT y, como tal, será en su caso sancionable en virtud de lo preceptuado en dicha norma.

Dicho lo anterior, no es menos cierto que a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable, es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia resulta aplicable el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la derogada Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente LGT (Ley 58/2003), en el que se expresa que:

"Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública y uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

Como ya tuvo ocasión de pronunciar el Tribunal Constitucional en su sentencia n.º 76/90, de 26 de abril (al tiempo de enjuiciar las modificaciones operadas en el régimen sancionador de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985), y más recientemente sostiene el Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de marzo de 2010 (recurso de casación 10315/2003):

"la Administración tributaria, tanto en fase de gestión como de resolución de reclamaciones fundamenta la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar y, por ende, la imposición de las sanciones, exclusivamente en dos circunstancias: en primer lugar, el incumplimiento del deber de ingresar en plazo parte de la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades; en segundo lugar, la no concurrencia en general de ninguna de las causas excluyentes de la responsabilidad recogidas en el art. 77.4 de la L.G.T., y, en particular, de la prevista en la letra d) de dicho precepto Tal argumentación, sin embargo, es manifiestamente insuficiente para satisfacer las exigencias de motivación de las sanciones que derivan, no sólo de la Ley tributaria (...), sino también de las garantías constitucionales, entre las que hay que destacar el principio de presunción de inocencia reconocido en el art. 24.2 CE Y es insuficiente, fundamentalmente, por dos razones En primer lugar, ... porque la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no «pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes» [Sentencias de 16 de marzo de 2002 (rec. Cas. Núm. 9139/1996), FD Tercero; y de 6 de junio de 2008 (rec. Cas. Para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto]; ... Y el segundo de los argumentos ... no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de

manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado- o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» [Sentencia de 6 de junio de 2008 , cit., FD Quinto, in fine ; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 7446) (rec. Cas. Núm. 264/2004), FD Cuarto]".

En el presente caso la Inspección ha acreditado la construcción simulada por el sujeto pasivo al interponer una sociedad en la prestación de sus servicios profesionales a la sociedad de abogados de la que es socio, lo que resulta acreditado sobre la base de las argumentaciones ya vertidas en anteriores Fundamentos de la presente resolución, y que huelga reiterar, procediendo confirmar la comisión de infracción tributaria en la actuación del sujeto pasivo. Es más, por la Inspección se ha cuantificado el ahorro fiscal que pretendía obtener el contribuyente simulando la intermediación de las citadas sociedades, frente a la que resultaría prestación de servicios profesionales del socio a la sociedad de profesionales, obteniéndose una ventaja fiscal tal y como se ha relatada en los antecedentes de hecho de la presente resolución, además de la ventaja financiera que conlleva la no necesidad de soportar retenciones a cuenta del IRPF al tiempo que se perciben las retribuciones.

Sostiene el reclamante interpretación razonable y razonada de la norma que le exonera de una actuación culpable.

Dispone al respecto el artículo 184.2 de la LGT, que:

"A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por 100".

La actuación del sujeto pasivo descrita en la presente resolución tiene pleno encaje en lo previsto en este precepto, toda vez que ocultó el ejercicio de la actividad profesional que verdaderamente prestaba a la sociedad de profesionales de la que era socio, no declarando obviamente ingreso alguno por tal concepto, por lo que concurriendo ocultación tal como la define la norma, y siendo la cantidad dejada de ingresar superior a 3.000 euros, procede confirmar la calificación de aquella infracción como muy grave.

Apreciada la simulación en la actuación del recurrente, ello lleva implícita la ocultación (en este sentido, STS de 7 de julio de 2011- rec. 260/2008), ya que quien realiza una actuación con las características indicadas, pone de manifiesto su voluntad de ocultar los hechos imposables verdaderamente realizados (Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2011 -rec. 1048/2007-). Así lo demuestra la circunstancia de que no incluyera en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos por los servicios profesionales realizados para **XY ABOGADOS, SL**, siendo éstos declarados por las sociedades **TW LEGALES, SA** y **QR, SL**, con el consiguiente perjuicio para la Hacienda Pública derivada de la menor tributación de esos rendimientos, que su actuación ha supuesto, según el detallado estudio realizado por la Administración y no desvirtuado suficientemente por el recurrente.

Y es que en definitiva, no se imputa que los rendimientos derivados de la actividad económica realizada por el recurrente para **XY ABOGADOS, SL** no hayan tributado, sino que no lo han hecho en la forma legalmente procedente, al simular que tales servicios se realizaban por las sociedades **TW LEGALES, SA** y **QR, SL**, cuando es claro que el recurrente debía conocer la normativa aplicable y no la ha cumplido en la forma que debía. Por lo tanto, D. **Axy** no realizó ninguna interpretación de la Ley distinta a la de la Administración, sino que se limitó a ocultar a la Hacienda Pública la realidad de la producción del hecho imponible de IRPF, presentando de forma no veraz su declaración de IRPF del ejercicio 2005, en la que no incluyó las retribuciones correspondientes a su actividad profesional como abogado en el despacho **XY ABOGADOS, SL**, simulando a tal efecto que se había producido un hecho imponible de un impuesto diferente en un obligado tributario distinto (**TW LEGALES, SA**, y **QR, SL**), con el fin de evitar la aplicación de los tipos impositivos progresivos más elevados del IRPF y obtener una ventaja fiscal antijurídica.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.