

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ083878

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1213/2021, de 7 de octubre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2657/2020

**SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Simulación relativa. Sociedades de profesionales.** *Imputación de rendimientos y gastos generados por los socios en el ejercicio de la actividad de administradores concursales para la que han sido nombrados por el juez del concurso conforme a la Ley.* Subyace en este recurso de casación el conocido debate, relativo a la facturación de ciertos servicios profesionales a través de sociedades o entidades, escenario que, en el ámbito estrictamente fiscal, se traduce en la necesidad de determinar la figura impositiva por la que encauzar la tributación de los rendimientos derivados de tales servicios. En este caso, la Administración tributaria centró su atención en los ingresos procedentes de unos servicios concursales, facturados por la sociedad como honorarios devengados por la administración concursal de determinadas empresas. En la medida que fueron designados judicialmente como administradores concursales los socios de dicha entidad, la Administración consideró que aquellos ingresos debieron haberse imputado a cada uno de estos, lo que provocó una regularización simultánea, relativa al Impuesto de Sociedades, IVA e IRPF, dando lugar a varios recursos de casación interpuestos tanto por la sociedad como por los socios. Más allá de la calificación jurídica y, en definitiva, con independencia de que en el presente caso subyaciera o no la noción de la simulación, lo cierto es que la Administración consideró que la facturación de los servicios concursales no podía realizarse a través de la sociedad (rechazando, por tanto, su tributación en el impuesto sobre sociedades) sobre la base de la circunstancia de que la designación judicial como administrador concursal recayó sobre los socios, esto es, en personas físicas y no sobre la sociedad. reformulando la cuestión de interés casacional, lo que debemos de indagar es si, en estas circunstancias, una sociedad puede facturar estos servicios y, en consecuencia, tributar por Impuesto de Sociedades. Como expresa la STS de 11 de diciembre de 2020, recurso n.º 872/2019 (NFJ080129) que se remite a la STS de 17 de diciembre de 2019, recurso n.º 6108/2017 (NFJ075741) «resulta difícil juzgar en abstracto toda la casuística que las sociedades profesionales puede producir y que es harto complicado establecer una doctrina general sobre cuándo la actividad de tales sociedades responde a los parámetros de lo que se conoce como economía de opción y cuándo -por el contrario- tales sociedades pueden llegar a ser instrumentos directamente encaminados a eludir el pago de los tributos que resultan legalmente exigibles». Resulta complejo decantar una doctrina con vocación de generalidad, por lo que nuestro análisis habrá de discurrir a través de los hechos tenidos en cuenta por la sentencia impugnada y que, en el presente recurso de casación, deben llevarnos a reafirmar su apreciación, sobre la base de considerar que los servicios profesionales fueron prestados personalmente por el recurrente y no por la sociedad que integraba como socio, y fueron prestados, además, sobre la base de una designación judicial. En la actualidad, el vigente art. 62.1 RDLeg. 1/2020 (TR Ley Concursal) prevé que «el nombramiento del administrador concursal recaerá en la persona natural o jurídica inscrita en el Registro público concursal que corresponda por turno correlativo». En el presente caso no se suscita duda desde la perspectiva fáctica sobre que el nombrado administrador concursal fue la parte recurrente, esto es, la persona física, y no la entidad de la que era socio. Ante esta circunstancia, la aludida evolución normativa experimentada por la legislación concursal y, específicamente, la posibilidad de que los servicios de administración concursal puedan llevarse a cabo tanto por personas físicas como jurídicas no es óbice para aceptar la conclusión a la que llegó la Administración y que, a nuestro juicio, debemos confirmar -ex art. 13 LGT- por la necesidad de exigir la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Asimismo, tampoco puede alterar la anterior conclusión, el argumento que la parte recurrente sobre la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales, toda vez que, con independencia de que la sociedad colmara o no los requisitos para ser considerada como tal, lo cierto es que -nuevamente, hay que recordarlo- la designación del juez del concurso recayó sobre la persona física. La rígida compartimentación o impermeabilidad jurídica entre el ámbito concursal y el específicamente tributario, en los términos que la parte recurrente sugiere en su escrito de interposición, afirmando que «el Juez designa bajo los criterios de la Ley Concursal, y el profesional persona física o jurídica, se acoge a la Ley de Sociedades Profesionales, para facturar los servicios que prestan sus socios profesionales». Los honorarios del administrador constituyen créditos contra la masa y en el ámbito del concurso es el propio administrador quien se cobra pues, en ilustrativa expresión de la STS de abril de 2017, rec. 2383/2014 (NCJ062319) «tiene la llave de la caja y administra la masa activa». Puede ocurrir, que algún acreedor impugne su rendición de cuentas y, en definitiva, el crédito

del administrador concursal, impugnación susceptible de fundamentarse sobre una variada motivación entre la que, en abstracto, no cabría descartar la de la eventual discordancia entre quien fue designado administrador concursal y quien, finalmente, emitió la correspondiente factura, circunstancia que, a la postre, podría comportar el correspondiente control por parte del juez del concurso. La Sala declara que en las circunstancias de este caso, cuando el administrador concursal, designado por el juez del concurso, sea una persona física, los rendimientos obtenidos por esa concreta actividad concursal habrán de declararse como ingresos sujetos a IRPF -con la deducción de gastos y costes que proceda- y no por el Impuesto de Sociedades por cuanto la designación judicial no recayó sobre una sociedad. [Vid., STSJ de Madrid de 27 de enero de 2020, recurso n.º 1310/2018 (NFJ083879) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/2020 (TR Ley Concursal), arts. 62 y 63.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 16.  
Ley 22/2003 (Ley Concursal), arts. 27 y 32.  
Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.  
Constitución Española, art. 38.

**PONENTE:**

*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.213/2021

Fecha de sentencia: 07/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2657/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 28/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2657/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1213/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 7 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 2657/2020, interpuesto por don Fausto, representado por el procurador de los Tribunales don Domingo Lago Pato, bajo la dirección letrada de doña María Teresa Aragón Sánchez, contra la sentencia de 27 de enero de 2020, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso contencioso-administrativo nº 1310/2018, interpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios de 2011 y 2012.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 27 de enero de 2020, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó el recurso contencioso-administrativo nº 1310/2018, interpuesto por la representación procesal de don Fausto, contra la resolución de 30 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ("TEARM"), que desestimó las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra liquidación y sanción, IRPF, ejercicios 2011 y 2012.

#### **Segundo.** *Antecedentes en vía administrativa.*

La resolución recurrida recoge como antecedentes los siguientes:

"Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 30 de julio de 2018 del TEAR por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra liquidación y sanción del IRPF, ejercicios 2011 y 2012, por importe total de 50.639,96 euros (30.646,29 euros la liquidación y 19.993,67 euros la sanción).

La sociedad Quabbala tiene como socios a D. Fausto (96,57%), economista, y D. Rosalía (3,43%), abogada, ambos dados de alta en el IAE. La AEAT inició procedimiento de comprobación e inspección de la sociedad recurrente respecto del IS ejercicios 2011 y 2012, y en paralelo respecto del IRPF e IVA de los dos socios de la sociedad, concluyendo con los correspondientes acuerdos de liquidación. El acuerdo ahora recurrido regulariza la tributación del IRPF por dos razones:

1. Ingresos procedentes de servicios concursales, que fueron facturados por la sociedad Quabbala pero deben imputarse a cada uno de los socios. Así, la sociedad QUABBALA ha facturado y declarado como propios a los efectos del IVA y del Impuesto sobre Sociedades, honorarios devengados por la Administración concursal de determinadas empresas, respecto de las cuales los Administradores designados judicialmente en su calidad bien de economista o bien de abogado fueron los socios D. Fausto y D. Rosalia.

Los importes totales facturados por QUABBALA procedentes de estas Administraciones concursales ascienden a 334.353,41 euros en 2011 (272.603,95 euros D. Fausto y 61.749,46 euros D. Rosalia), y 205.367,05 euros en 2012 (157.374,02 euros D. Fausto y 47.993,03 euros D. Rosalia).

Conforme al art. 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el nombramiento como administrador concursal debe recaer necesariamente en una persona natural, que debe cumplir los requisitos de titulación y experiencia exigidos por la misma, por lo que el ejercicio efectivo de la función de administrador concursal se limita a las personas naturales que sean abogados, economistas o auditores de cuentas.

En los casos analizados los diversos órganos judiciales hicieron la designación de administrador concursal a favor de D. Fausto y D. Rosalia como personas naturales, y no en calidad de miembros de una entidad jurídica, por lo que los servicios prestados en esta condición deben ser imputados de forma personal y directa a ellos y no a QUABBALA. La facturación emitida por QUABBALA por esta actividad concursal refleja ingresos que fiscalmente no corresponden a aquella sociedad, sino que son imputables a quienes está habilitados para su ejercicio. Por esta razón, procede minorar los ingresos de explotación declarados por la sociedad en el importe de los derivados de la actividad de Administración concursal, por un total 334.353,41 euros en 2011 y 205.367,05 euros en 2012, e imputarlos a cada uno de los socios como ingresos procedentes de actividades económicas en las cuantías señaladas.

2. Gastos deducibles. Los gastos que tienen que ver con el ejercicio de la Administración concursal imputable a los socios, y que se han facturado en la sociedad, han sido deducidos por la sociedad de forma improcedente, al no ser gastos incurridos para la realización de los ingresos sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

Se admite la deducción de estos gastos en sede del IRPF ya que, si bien no se habrían cumplido por ellas los requisitos formales exigibles en materia de deducción de gastos, sobre los aspectos formales debe primar en este caso, en ausencia de fraude o abuso del Impuesto, el principio de correlación de ingresos y gastos, y el principio de equidad que resultaría vulnerado si como resultado de la regularización se produjera una doble imposición de unas mismas rentas, en la medida en que la sociedad ha ingresado el Impuesto correspondiente a las mismas rentas que ahora se van a gravar en sede de los socios.

En conclusión, y dado que por la Inspección se está procediendo de forma simultánea a la regularización tributaria de D. Fausto y D. Rosalia por el IRPF de los ejercicios 2011 y 2012, procede minorar los gastos de explotación declarados por la sociedad en el importe de los que razonablemente pueden considerarse incurridos para la obtención de los ingresos de la actividad concursal.

Para determinar los gastos se tienen en cuenta la estructura y la evolución de sus ingresos en los periodos objeto de comprobación. Los ingresos de la sociedad han pasado de 335.279,41 euros en 2011 a 251.696,49 euros en 2012. Los ingresos procedentes de la actividad de administración concursal representan un porcentaje muy elevado respecto del total de ingresos de la entidad.

Parece razonable imputar los gastos de la sociedad relativos a los fines de la actividad de administración concursal en la misma proporción en que se encuentran los ingresos correspondientes a esta actividad respecto de los ingresos totales de la sociedad: el 99,73% en 2011 y el 81,60% en 2012, deduciendo además, los gastos y conceptos no deducibles, lo que supone asignar a la actividad concursal costes de 256.528,85 euros en 2011 y de 202.909,63 euros en 2012 en relación a la sociedad (209.374,22 euros en 2011 y de 159.495,02 euros en 2012 respecto al Sr. Fausto).

Además hay que tener en cuenta que de esos gastos obtenidos, no se admiten como deducibles 21.257,73 euros en 2011 y 10.126,93 euros en 2012, quedando únicamente como gastos de explotación admitidos 255.996,91 euros en 2011 y 227.659,22 euros en 2012.

Respecto de los gastos deducibles por la sociedad, i) los gastos pagados con tarjeta de crédito y realizados en tiendas en general, también se consideran liberalidades, en la medida en que no se ha acreditado estar relacionados con los ingresos de la empresa; ii) las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones no son deducibles (art. 14.1.c) TRLIS); iii) tampoco se admiten los gastos en tiendas y supermercados; iv) la provisión de gastos de constitución de Londres no está justificada.

Por lo tanto, la situación tributaria de la sociedad y de los socios queda como sigue:

- Quabbala:

Ejercicio 2011 Ingresos: 334.353,41 euros.

Gastos: 256.528,85 euros.

Resultado 77.824,56 euros.  
Ejercicio 2012 Ingresos: 205.367,05 euros.  
Gastos: 202.909,63 euros.

Resultado: 2.457,42 euros.

- D. Fausto:

Ejercicio 2011 Ingresos: 272.603,95 euros.  
Gastos: 209.374,22 euros.  
Resultado 63.229,73 euros.  
Ejercicio 2012 Ingresos: 157.374,02 euros.  
Gastos: 159.495,02 euros.

Resultado: -2.121,00 euros.

- D.a Rosalia:

Ejercicio 2011 Ingresos: 61.749,46 euros.  
Gastos: 47.154,73 euros.  
Resultado: 14.594,83 euros.  
Ejercicio 2012 Ingresos: 47.993,03 euros.  
Gastos: 43.414,61 euros.

Resultado: 4.578,42 euros.

Asimismo, fue incoado expediente sancionador siendo los hechos imputados al Sr. Fausto dejar de ingresar 27.647,17 euros en 2011 y obtener indebidamente una devolución de 1.883,70 euros en el ejercicio 2012, hechos constitutivos de la infracción prevista en los arts. 191.1 y 193 de la LGT, calificando la infracción como grave.

Presentada reclamación económico-administrativa, es desestimada por el TEAR por las siguientes razones:

1. Conforme a la Ley Concursal, el nombramiento de administrador concursal debe recaer en una persona natural que cumpla los requisitos de titulación y experiencia exigidos. Hasta el 31 de diciembre de 2011 el ejercicio efectivo de la función de administrador concursal estaba limitado a personas físicas que fueran abogados, economistas o auditores de cuentas, y a partir del 1 de enero de 2012 también a las personas jurídicas, si bien ha de existir una designación expresa por parte del Juez responsable del proceso concursal.

Los dos socios fueron designados administradores concursales como personas naturales y no como miembros de una entidad jurídica, por lo que su mandato como tales es personalísimo. Las cualidades personales son esenciales para la prestación del servicio, y los riesgos recaen en él. Por ello, los rendimientos obtenidos deben calificarse como derivados del desarrollo de una actividad profesional en los términos del art. 27 LIRPF.

2. La facturación emitida por la sociedad es incorrecta en lo relativo a la actividad concursal para la que fueron designados los socios, de modo que estos ingresos no son de la sociedad sino de los socios, al igual que los gastos. El criterio de distribución utilizado por la Inspección se considera correcto pues es correlativo al porcentaje de participación de cada uno.

3. Respecto de los gastos deducibles, la entidad no acredita la correlación de los gastos con los ingresos, y algunos de ellos no pueden ser deducidos (multas y sanciones).

4. En cuanto a que el 26 de septiembre de 2014 fue dictada resolución de liquidación provisional referente al IS ejercicio 2012 en la que sólo se descuentan ciertos gastos, esta liquidación no deviene firme pues proviene de un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 28 de julio de 2014, que puede ser modificado por un procedimiento inspector, que fue iniciado el 20 de enero de 2014 con carácter general, concluyendo con la liquidación de 9 de abril de 2015, posterior a la anterior.

5. Concurren los elementos objetivo y subjetivo de la infracción." (FJ 1º).

**Tercero.** *La desestimación del recurso en la instancia.*

Respecto de la tributación de la actividad de administrador concursal, la sentencia de instancia considera, en síntesis, que el nombramiento de los profesionales que hayan de integrar la administración concursal debe recaer necesariamente en una persona física que cumpla los requisitos exigidos con la finalidad de que la administración concursal se caracterice por la profesionalidad y especialización de sus miembros que actúan de forma colegiada y bajo la supervisión del juez competente, que es el encargado de realizar la designación a partir de las listas

establecidas al efecto e integradas por profesionales en cada una de las categorías que son designados en atención al desarrollo de su actividad.

De igual forma, la sala a quo entiende que la posibilidad de que una persona jurídica desempeñe las actividades propias del administrador concursal, admitida a partir de la reforma operada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, queda condicionada, tal y como señala el artículo 27 LC, a que sean expresamente designadas para ello por el juez, razonando cuanto sigue:

"En el presente caso, las designaciones como administrador concursal revisadas por la Inspección no han recaído en Quabbala sino en sus dos socios de forma individual y por su condición de economista, en el caso de D. Fausto, y de abogado, en el caso de D.ª Rosalia. Esta designación debe entenderse como personalísima, dada su condición de profesional por la que es nombrado, lo cual se refuerza por el hecho de que es el administrador concursal el que, de forma individual, responde personalmente frente al deudor y acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa del concurso ( art. 36 LC).

En definitiva, son las cualidades personales y profesionales de la persona física las que determinan su designación, y son éstas quienes responden personalmente del resultado de su actuación. Por tanto, los servicios prestados en el ejercicio de la actividad de Administrador concursal deben ser imputados de forma personal y directa a D. Fausto y a D.ª Rosalia y no a Quabbala, sin perjuicio del derecho que tienen las personas físicas de poder recabar la colaboración del personal a su servicio tal como autoriza el artículo 32.4 [LC]".

#### **Cuarto. Tramitación del recurso de casación.**

**1. Preparación del recurso.** La representación procesal de don Fausto, en escrito de 13 de marzo de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 27 de enero de 2020.

La sala de instancia de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 20 de mayo de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2. Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de diciembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

" [...] 2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional de administrador concursal a través de una sociedad constituida para facturar los servicios prestados, cuando hubiera sido una persona física, la designada intuitu personae a tal efecto.

3º) Identificar como precepto que, en principio, será objeto de interpretación: el artículo 27 de la Ley 2/2003, de 9 de julio, Concursal (actualmente artículos 62 y 63 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal), sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA. "

**3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Domingo Lago Pato, en representación de don Fausto , interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 8 de febrero de 2021, que observa los requisitos legales.

Solicita a la Sala que se estime el recurso de casación y que se declare:

1º Que en el caso de autos no existe ocultación ni simulación ya que a través de QUABBALA se han prestado los servicios de administración concursal para los que fueron nombrados los socios, ya que QUABBALA cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para ejecutar los trabajos que le fueron encomendados.

2º Que la designación realizada por el juez se sujeta a los parámetros establecidos en la Ley Concursal y ello no es incompatible con que la facturación realizada por los socios designados como administradores concursales, se realice a través de su sociedad profesional, constituida el 9 de febrero del año 2001, y adaptada a la Ley de Sociedades Profesionales el 13 de junio del 2008 en virtud de lo previsto en la Ley de Sociedades Profesionales 2/2007 de 15 de marzo, toda vez que se facture como se facture la prestación del servicio por parte del socio siempre es "intuitu personae" y los acreedores y el propio deudor concursado están amparados en caso de una actuación negligente por parte del administrador nombrado, tanto por el seguro de responsabilidad civil de la sociedad profesional como el personal del socio y de los profesionales que lo apoyan.

3º Como consecuencia de lo anterior se anule la sentencia que se recurre y se anule la liquidación y la resolución por la que se impone la sanción.

4º Y en cualquier caso se anule la resolución que impone la sanción toda vez que no ha existido ni simulación ni ocultación.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 26 de marzo de 2021, argumentando, en síntesis, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario, que no estaríamos ante un supuesto de "economía de opción" sino de camuflaje de una situación real: los servicios profesionales se prestan por la persona física, que es el designado administrador concursal y, como tales, deberán declararse como rendimientos de trabajo, actividad profesional en el IRPF de los dos administradores concursales, sin perjuicio -como lo ha aplicado la Hacienda- del descuento de los costes de los recursos que apliquen.

Solicita que el recurso de casación sea desestimado por ser correcta la interpretación en Derecho que hace la sentencia de instancia, dados los presupuestos de hecho del caso, apreciados por el TSJ de Madrid.

Cree que esa Sala debe establecer la doctrina jurisprudencial de que el administrador concursal, persona física, así designado por el juez del concurso, debe declarar los rendimientos obtenidos por esa concreta actividad concursal como ingresos sujetos a IRPF, en su caso con la deducción de gastos y costes por actividad profesional, y no por el impuesto de sociedades de sociedad mercantil no designada administradora concursal y que, el no hacerlo así, constituye simulación tributaria con las consecuencias fiscales al efecto.

5. 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 de fecha 31 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 14 de junio de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 28 de septiembre de 2021, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica.*

Subyace en este recurso de casación el conocido debate, relativo a la facturación de ciertos servicios profesionales a través de sociedades o entidades, escenario que, en el ámbito estrictamente fiscal, se traduce en la necesidad de determinar la figura impositiva por la que encauzar la tributación de los rendimientos derivados de tales servicios.

En este caso, la Administración tributaria centró su atención en los ingresos procedentes de unos servicios concursales, facturados por la sociedad Quabbala, como honorarios devengados por la administración concursal de determinadas empresas.

Sin embargo, en la medida que fueron designados judicialmente como administradores concursales los socios de dicha entidad -don Fausto y doña Rosalia-, la Administración consideró que aquellos ingresos debieron haberse imputado a cada uno de estos, lo que provocó una regularización simultánea, relativa al Impuesto de Sociedades, IVA e IRPF, dando lugar a varios recursos de casación interpuestos tanto por la sociedad como por los socios.

En este esbozado contexto, de facturación por servicios concursales, el presente recurso incide sobre la apreciación administrativa que fundamenta la correspondiente liquidación y -en este caso- sanción, a los efectos de distinguir, por un lado, la mera función de calificación de las obligaciones tributarias ( artículo 13 LGT) que corresponde a la Administración en su función de preservar la correcta configuración de la relación jurídico-tributaria ( art 17 LGT) y la indisponibilidad del crédito tributario y, por otro lado, la apreciación de simulación ( artículo 16 LGT) a la que, evidentemente, es también inherente una previa calificación.

### **Segundo.** *El fundamento de la regularización administrativa.*

La circunstancia de que la Administración tributaria no haya fundamentado explícitamente la regularización tributaria en la apreciación de un supuesto de simulación -cuya existencia debe ser declarada en el propio acto de liquidación ( artículo 16.2 LGT)- permitiría considerar que el presente recurso es ajeno a dicha circunstancia.

Ciertamente, a diferencia de otros recursos de temática similar que hemos analizado, en los que la Administración tributaria apoyaba su decisión en la simulación, la regulación tributaria aquí concernida resulta ambigua pues, junto a lo que se acaba de exponer, hay claros indicios para no desdeñar, de entrada, la idea de una simulación como causa o elemento fundamental de la regularización practicada.

En primer término, como fundamento de sus pretensiones ante la jurisdicción de instancia, la parte recurrente negó, precisamente, la existencia de simulación, aduciendo que el servicio no se había prestado a través

de una sociedad interpuesta, argumento sobre el que insiste en su escrito de interposición al afirmar que "no ha existido simulación ni ocultación", alegato que, no obstante, no tuvo reflejo explícito en la sentencia impugnada.

En segundo lugar, el propio Abogado del Estado en representación de la Administración demandada, lejos de negar la idea de una simulación subyacente, la reconoce abiertamente en su escrito de oposición, al afirmar en síntesis lo siguiente:

- El IRPF gira sobre tipos más altos que el impuesto de Sociedades, pero ello no debe justificar que, respecto a un nombramiento personalísimo por una actividad profesional personalísima pueda, opcionalmente, el contribuyente acogerse a un impuesto, el de Sociedades, que no es el que corresponde aplicar: como no es el que corresponde aplicar eso ha generado la situación de simulación al efectuar los interesados la liquidación tributaria de forma abiertamente no correcta.

- La sociedad mercantil parece ser un mero instrumento de auxilio de la actuación de los dos administradores concursales porque los ingresos de la sociedad son, en su práctica totalidad (algo menos en 2012) provenientes de la administración concursal ejercida por las personas físicas.

- Ha de estarse a la Ley concursal y, en consecuencia, esos ingresos son rendimientos del trabajo imputables a las personas físicas como actividad profesional, constituyendo la intervención tributaria de la sociedad mercantil que se reclama un instrumento que constituye simulación tributaria o, si se quiere, desviación significada del sentido y aplicación de la norma tributaria.

- La simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa, la ocultación consiste en que los servicios los presta una persona física que es la expresamente designada por el Juez del concurso como Administrador concursal, pero los factura una sociedad mercantil, participada al 96,57% por la persona física actuante (el Administrador Don Fausto), siendo la participación de Doña Rosalia menor (el resto: 3,43%). Es completamente innecesario que la persona física facture a la masa activa del concurso (para obtener sus retribuciones como administrador) como una sociedad profesional, siendo así que el ingreso retributivo es por la actividad personal del Administrador designado.

-No estaríamos ante un supuesto de "economía de opción" sino de camuflaje de una situación real: los servicios profesionales se prestan por la persona física, que es el designado administrador concursal y, como tales, deberán declararse como rendimientos de trabajo, actividad profesional en el IRPF de los dos administradores concursales, sin perjuicio -como lo ha aplicado la Hacienda- del descuento de los costes de los recursos que apliquen.

En tercer lugar, dejando al margen la circunstancia de que en el contexto de todas estas regulaciones simultáneas la Administración tributaria haya impuesto sanción en unos casos (a los socios) y no en otros (a la sociedad), la actuación administrativa a la que se refiere este recurso de casación -junto con la liquidación practicada- comprende también la imposición de una sanción por dejar de ingresar la deuda tributaria. Es cierto que una sanción tributaria puede imponerse con simulación o sin ella, como también lo es que la sanción suele venir ligada a la idea de simulación.

Sin embargo, más allá de la calificación jurídica y, en definitiva, con independencia de que en el presente caso subyaciera o no la noción de la simulación, lo cierto es que la Administración consideró que la facturación de los servicios concursales no podía realizarse a través de la sociedad (rechazando, por tanto, su tributación en el impuesto sobre sociedades) sobre la base de la circunstancia de que la designación judicial como administrador concursal recayó sobre los socios, esto es, en personas físicas y no sobre la sociedad.

En efecto, el razonamiento que confirma la regularización tributaria, impugnada en instancia, gira en torno a que la designación judicial como administrador concursal recayó en una persona física y no en la sociedad, circunstancia que se encuentra en la base de la calificación tributaria efectuada por la Administración ( artículo 13 LGT) y que pretende garantizar que la relación jurídico-tributaria responda al conjunto de obligaciones, derechos y potestades, originados por la aplicación de los tributos ( art 17 LGT).

Por ello, reformulando la cuestión de interés casacional, lo que debemos de indagar es si, en estas circunstancias, una sociedad puede facturar estos servicios y, en consecuencia, tributar por Impuesto de Sociedades

### **Tercero. La resolución del recurso de casación.**

Escenarios como el descrito engloban una rica casuística. Como expresa la STS 1710/2020, de 11 de diciembre (rca. 872/2019), evocando la STS1802/2019, de 17 de diciembre, rca. 6108/2017 "resulta difícil juzgar en abstracto toda la casuística que las sociedades profesionales puede producir y que es harto complicado establecer una doctrina general sobre cuándo la actividad de tales sociedades responde a los parámetros de lo que se conoce como economía de opción y cuándo -por el contrario- tales sociedades pueden llegar a ser instrumentos directamente encaminados a eludir el pago de los tributos que resultan legalmente exigibles."

Como ha ocurrido, entre otros, en los asuntos arriba expresados, resulta complejo decantar una doctrina con vocación de generalidad, por lo que nuestro análisis habrá de discurrir a través de los hechos tenidos en cuenta

por la sentencia impugnada y que, en el presente recurso de casación, deben llevarnos a reafirmar su apreciación, sobre la base de considerar que los servicios profesionales fueron prestados personalmente por el recurrente y no por la sociedad que integraba como socio, y fueron prestados, además, sobre la base de una designación judicial.

El artículo 27 de la Ley Concursal, relativo a las condiciones subjetivas para el nombramiento de administradores concursales, aplicable *ratione temporis* al ejercicio de 2011 (primero de los ejercicios regularizados), contemplaba -sin perjuicio de excepciones como la del procedimiento abreviado- una administración concursal integrada por tres miembros:

- 1.º Un abogado con experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 2.º Un auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiados, con una experiencia profesional de, al menos, cinco años de ejercicio efectivo.
- 3.º Un acreedor que sea titular de un crédito ordinario o con privilegio general, que no esté garantizado.

Incluso en 2011, uno de los tres miembros que conformaban la administración concursal (el acreedor) podía ser una persona jurídica, pues como seguía expresando el precepto: "Cuando el acreedor designado administrador concursal sea una persona jurídica, designará, conforme al procedimiento previsto en el apartado 3 de este artículo, un profesional que reúna las condiciones previstas en el párrafo 2.º anterior, el cual estará sometido al mismo régimen de incapacidades, incompatibilidades y prohibiciones que los demás miembros de la administración concursal. En caso de que el acreedor designado administrador concursal sea una persona natural en quien no concurra la condición de auditor de cuentas, economista o titulado mercantil colegiado..."

No obstante, la Ley 38/2011, de 10 de octubre estableció como regla que la administración concursal quedara "integrada por un único miembro", función que, además, podía recaer también en una persona jurídica en la que se integren, "al menos, un abogado en ejercicio y un economista" que son, por lo demás, las profesiones de los socios de QUABBALA.

En la actualidad, el vigente artículo 62.1 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal prevé que "el nombramiento del administrador concursal recaerá en la persona natural o jurídica inscrita en el Registro público concursal que corresponda por turno correlativo."

Pues bien, en el presente caso no se suscita duda desde la perspectiva fáctica sobre que el nombrado administrador concursal fue la parte recurrente, esto es, la persona física, y no la entidad de la que era socio.

Ante esta circunstancia, la aludida evolución normativa experimentada por la legislación concursal y, específicamente, la posibilidad de que los servicios de administración concursal puedan llevarse a cabo tanto por personas físicas como jurídicas no es óbice para aceptar la conclusión a la que llegó la Administración y que, a nuestro juicio, debemos confirmar -ex artículo 13 LGT- por la necesidad de exigir la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Asimismo, tampoco puede alterar la anterior conclusión, el argumento que la parte recurrente sobre la Ley 2/2007 de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales, toda vez que, con independencia de que QUABBALA colmara o no los requisitos para ser considerada como tal, lo cierto es que -nuevamente, hay que recordarlo- la designación del juez del concurso recayó sobre la persona física.

Y, en este punto, conviene salir al paso de la rígida compartimentación o impermeabilidad jurídica entre el ámbito concursal y el específicamente tributario, en los términos que la parte recurrente sugiere en su escrito de interposición, afirmando que, "el Juez designa bajo los criterios de la Ley Concursal, y el profesional persona física o jurídica, se acoge a la Ley de Sociedades Profesionales, para facturar los servicios que prestan sus socios profesionales."

Frente a ello, hay que recordar que los honorarios del administrador constituyen créditos contra la masa y en el ámbito del concurso es el propio administrador" quien se cobra" pues, en ilustrativa expresión de la STS (Sala Primera) 225/2017, 6 de abril, rec. 2383/2014, "tiene la llave de la caja y administra la masa activa".

Puede ocurrir, por tanto, que algún acreedor impugne su rendición de cuentas y, en definitiva, el crédito del administrador concursal, impugnación susceptible de fundamentarse sobre una variada motivación entre la que, en abstracto, no cabría descartar la de la eventual discordancia entre quien fue designado administrador concursal y quien, finalmente, emitió la correspondiente factura, circunstancia que, a la postre, podría comportar el correspondiente control por parte del juez del concurso.

#### **Cuarto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia*

A la vista de la reformulación que se infiere del Fundamento de Derecho Segundo de la cuestión de interés casacional, procede, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA y en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias de este caso, cuando el administrador concursal, designado por el juez del concurso, sea una persona física, los rendimientos obtenidos por esa concreta actividad concursal

habrán de declararse como ingresos sujetos a IRPF -con la deducción de gastos y costes que proceda- y no por el Impuesto de Sociedades por cuanto la designación judicial no recayó sobre una sociedad.

En consecuencia, debemos desestimar el recurso de casación, confirmando la apreciación de la sentencia de instancia, por ajustarse a la doctrina expresada.

**Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## FALLO

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

**Primero.**

A los efectos de este recurso de casación y, atendiendo a las específicas circunstancias del caso, procede declarar, como criterio interpretativo de esta sentencia, el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.

**Segundo.**

Desestimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Fausto, contra la sentencia de 27 de enero de 2020, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

**Tercero.**

No ha lugar a imponer las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

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.