



Roj: STSJ MU 171/2015 - ECLI:ES:TSJMU:2015:171
Id Cendoj: 30030330022015100049
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Murcia
Sección: 2
Nº de Recurso: 307/2011
Nº de Resolución: 36/2015
Procedimiento: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Ponente: ASCENSION MARTIN SANCHEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/ADMURCIA SENTENCIA: 00036/2015

RECURSO núm. 307/2011

SENTENCIA núm. 36/2014

**LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA**

SECCIÓN PRIMERA

compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Doménech

Presidente

D.^a **Ascensión Martín Sánchez**

D. Joaquín Moreno Grau

Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

S E N T E N C I A nº 36/15

En Murcia a veintiseis de enero dos mil quince.

En el recurso contencioso administrativo nº 307/11 tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 70.875,52Euros y referido a: Retenciones IRPF año 2007.

Parte demandante:

D. Luis Miguel representado por la Procuradora D.^a María Dolores Román Martínez y defendida por el propio recurrente dada su condición de Letrado.

Parte demandada:

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia) representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Acto administrativo impugnado :

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de abril de 2011, que estima en parte las reclamaciones nº **NUM000 y NUM001** , acumuladas, que fueron planteadas contra la liquidación A02 nº NUM002 por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo profesionales ejercicio 2007, con cuota de 30.364,05Euros e intereses de demora de 2.556,41 euros, que fueron recalculados, y contra el Acuerdo de la Inspectora Coordinadora por el que se imponía una sanción

por infracción tributaria muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria derivada del expediente anterior, ascendiendo la sanción impuesta a 37.955,06 euros.

Pretensión deducida en la demanda: Se dicte sentencia estimando la presente demanda, anulando la resolución recurrida por considerar ajustada a Derecho la forma de tributación de los sujetos intervinientes. Y subsidiariamente si no se estimara la anulación de la resolución en cuanto a la cuota liquidada, que se anule la sanción impuesta.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. **Ascensión Martín Sánchez**, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 18 de julio 2011 y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida solicitando el recibimiento del juicio a prueba.

TERCERO.- Se acordó el recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos de Derecho de esta sentencia.

CUARTO.- Se acordó trámite de conclusiones, y se señaló para la votación y fallo el día 16 de enero de 2015.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Conviene reseñar los antecedentes para mejor entendimiento de la cuestión planteada, que se desprende de lo actuado, que también se contienen en la resolución del TEARM.

La Inspección tributaria incoó Acta de Disconformidad al recurrente por el concepto retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo o profesionales, ejercicio 2007, formulándose propuesta de liquidación con una cuota de 30.364,05Euros e intereses de demora de 2.556,41 euros.

En el informe ampliatorio se aclaraban algunos extremos, tales como los siguientes:

1) Que D. Luis Miguel , dedicado al asesoramiento jurídico, tributario y contable, diseñaron un entramado societario que causó una reducción de su cuota tributaria en el IRPF y de la cuota a ingresar por retenciones correspondiente al despacho profesional ALCABALA ASESORES TRIBUTARIOS SL.

2) Para ello estos obligados tributarios y simuladamente, desviaron los ingresos correspondientes a su actividad profesional de asesoramiento, a sociedades interpuestas: PLAZAS JIMÉNEZ CONSULTORES SL (el actor d. Luis Miguel).

3) Las cantidades facturadas durante 2007 al despacho profesional de ALCABALA ASESORES TRIBUTARIOS SL Y PLAZAS & JIMÉNEZ CONSULTORES SL, correspondían a trabajos realizados de forma personal por el Sr. Luis Miguel , de la siguiente manera, en dicho ejercicio:

PLAZAS & JIMÉNEZ CONSULTORES SL 87.921 euros

La estructura empresarial creada, mediante la constitución de ambas sociedades interpuestas, han dado lugar a una ilícita disminución de su carga tributaria, por lo siguiente:

a) Disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de los servicios profesionales ejecutados por los mencionados profesionales.

b) Diferimiento de la tributación.

c) Falta de ingreso de las retenciones debidas.

Como consecuencia de esas estructuras societarias, los servicios profesionales prestados por las personas físicas (sujetas a retención), fueron pagados por el despacho profesional a las sociedades interpuestas (no sujetas a retención). Y como consecuencia de ello la sociedad recurrente dejó de ingresar por retenciones por rendimientos de actividad profesional de D. Florencio la siguiente cuota en 2007: 26.430 Euros.

Para llegar a las conclusiones expuestas, se tuvieron en cuenta los siguientes hechos:

1) El mismo día 6 junio 2007, ante el mismo notario, se constituyeron las dos indicadas sociedades PLAZAS & JIMÉNEZ CONSULTORES SL) otorgando las correspondientes escrituras, así como la transmisión de participaciones sociales de ALCABALA ASESORES TRIBUTARIOS (sociedad profesional) a ambas sociedades recién constituidas.

2) A la vista de los contratos profesionales suscritos entre ambos profesionales individualmente con la sociedad profesional, prestaron sus servicios de forma directa y personalísima al despacho de la sociedad profesional recurrente, en el marco de una relación civil de arrendamiento de servicios, percibiendo unos ingresos que deben calificarse como rendimiento de actividad profesional.

3) En el segundo semestre del indicado año 2007 no emitieron facturas a la sociedad profesional por la prestación de sus servicios, ni cobraron directamente por estos servicios, y para ello utilizaron de forma simulada a las entidades interpuestas PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES.

4) La consecuencia fue que tales profesionales individuales no integraron en su IRPF los emolumentos derivados del ejercicio de su actividad profesional, y supuso además que la sociedad profesional ALCABALA no practicara ni ingresara las correspondientes retenciones.

5) En el informe ampliatorio de la actuante se concluyó que los servicios facturados por las sociedades interpuestas PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES) al despacho profesional de la sociedad profesional recurrente, necesariamente se correspondía al trabajo realizado personalmente por el administrador el Sr. Luis Miguel de la sociedad profesional Alcabala, pues las sociedades interpuestas carecían de medios para ello, habiendo sido utilizada la misma para tratar de ocultar esta realidad.

6) En definitiva, los actos realizados por la recurrente, el Sr. Luis Miguel , tenían por objeto ocultar la realidad subyacente (arrendamiento de servicios entre los mismos), de modo que constituyeron las sociedades interpuestas, dándoles una estructura aparente y falsa; formalizaron contratos de prestación de servicios con las mismas; fingieron ejercer la profesión de asesoramiento de forma independiente al despacho a través de las sociedades interpuestas, y por tanto existía una simulación negocial, denominada relativa: negocio real oculto (relación despacho profesional -profesionales Srs Florencio y Luis Miguel); apariencia de negocio jurídico (supuesto negocio entre despacho profesional y sociedades interpuestas), ocultación o intento de engaño (intento de defraudar a la Hacienda Publica).

7) A forma de conclusiones se señala que los indicados profesionales individuales, ejercieron su actividad profesional de asesoramiento en Alcabala Asesores Tributarios SL, de forma personalísima, en el marco de una relación civil de arrendamiento de servicios, tratando de ocultar la realidad a la Hacienda Publica, evitando las consecuencias tributarias derivadas de esta relación (pago de retenciones y de IRPF). En definitiva simularon que los servicios prestados por ambos profesionales, fueron ejecutadas por sociedades interpuestas.

8) Las consecuencias debían ser las siguientes: la sociedad profesional debió retener el importe legalmente establecido de las cantidades devengadas por los Srs. Florencio y Luis Miguel por la prestación de sus servicios profesionales, y la cantidad retenida debió ingresarse en la Hacienda Publica, en los plazos establecidos; ambos debieron incluir en sus declaraciones del IRPF los rendimientos obtenidos, como propios de la actividad profesional, pagando la cuota tributaria resultante por tal inclusión; las obligaciones fueron incumplidas de forma consciente y voluntariamente por los contribuyentes; estamos ante una conducta defraudatoria consistente en simular la prestación de un servicio por unas sociedades interpuestas controladas por los profesionales y socios (indirectamente) de la sociedad profesional con el fin de disminuir de forma artificial e ilícita la carga tributaria, participando en este conducta defraudatoria tanto la sociedad profesional como el profesional, es decir, el obligado a retener como el perceptor, siendo más importante-a juicio de la actuante- la participación del perceptor más que el obligado a retener. Concluye que siendo la falta de retención imputable no sólo al obligado a retener sino también, y de forma cualificada al preceptor (sic), puesto que la simulación subjetiva es articulada a través de una sociedad totalmente controlada por él, no procede descontar de su cuota de IRPF la cantidad que debió ser retenida por la sociedad profesional. Y en los casos en los que media connivencia entre el retenedor y el retenido que, articulados como unidad decisoria y bajo una única voluntad negocial, buscan defraudar la obligación principal, la Inspección considera conveniente dirigirse directamente contra el preceptor (sic) (los profesionales en el caso que nos ocupa), exigiéndole la cuota correspondiente junto con los intereses de demora y la sanción pertinente.

En lo que hace al recurrente Sr. Luis Miguel , desde el 30-11-06 hasta el 8-06-07 presta sus servicios profesionales a la sociedad Alcabala asesores Tributarios según la Inspección debió determinar un rendimiento neto de actividades económicas de 99.600 Euros anuales; facturación: 41.500e + IVA +

retenciones. Posteriormente, a partir del 8-06-07 dichos servicios se prestaran por la sociedad Plazas & Jiménez Consultores, con sus propios medios de producción, sin perjuicio asimismo de utilizar los medios materiales y humanos de la sociedad profesional, subrogándose la sociedad interpuesta en los derechos y obligaciones que tenía el socio D. Luis Miguel en el contrato celebrado con la sociedad Alcabala Asesores Tributarios, incluida la misma retribución pactada. Facturación 87.921+ IVA. El 8-06-07 el actor contrata la prestación de sus servicios profesionales a la sociedad interpuesta Plazas & Jiménez Consultores, con sus propios medios de producción sin perjuicio de poder utilizar los de la sociedad interpuesta y pactando una retribución orientativa entre 40.00# y 70.000#.

Y para el cálculo del rendimiento neto de la actividad profesional, habrán de considerarse, si los hubiera, los gastos deducibles fiscalmente que tengan relación con la misma. Habría que eliminar las partidas declaradas como consecuencia del disfraz de la realidad confeccionado (rendimientos de la actividad profesional por la relación con la interpuesta). Sobre la cuota resultante, una vez determinada previamente la base imponible, habría que restar las retenciones soportadas y demás pagos a cuenta del ejercicio para determinar el resultado que se debió ingresar en el momento del devengo. Y el recurrente debió declarar e ingresar la totalidad de esa deuda tributaria, pero sin tener en cuenta las cantidades que no fueron retenidas ni ingresadas por la sociedad profesional Alcabala Asesores Tributarios, ya que en el momento de efectuar su declaración no podría haberse deducido por retenciones, aquellas que no fueron practicadas ni satisfechas a la Hacienda Pública a causa de su propia conducta defraudatoria, y tampoco habría que tener en cuenta las retenciones que le practicó la sociedad interpuesta al facturar las prestaciones de servicios simuladamente pues se practicaron indebidamente.

A la vista del informe de disconformidad y de las alegaciones, las Inspectora Coordinadora dictó acuerdo confirmando la propuesta contenida en el Acta, aunque se recalcularon los intereses.

Por acuerdo de la Inspectora Coordinadora, y tras instruir expediente sancionador, se impuso una sanción por infracción tributaria muy grave, por dejar de ingresar la deuda tributaria derivada del expediente anterior, ascendiendo la sanción a la cantidad de a 37.955,06 euros.

SEGUNDO.- En demanda se relatan los antecedentes, en lo que aquí interesa, de la siguiente manera, que numeramos para mayor claridad:

1) La Sociedad Alcabala se creó por D. Florencio y su hijo en el año 2006, concebida como un despacho colectivo, participando profesionales jurídicos y económicos, socios o no.

2) Durante el primer semestre de 2007 el Sr. Florencio y el Sr. Luis Miguel, junto con otros profesionales, facturaron honorarios a Alcabala

3) EL DIA 6 DE JUNIO de 2007 creó la sociedad profesional PLAZAS & JIMENEZ ASESORES, de la que el Sr. Luis Miguel es el administrador y socio único de la misma.

El Sr. Luis Miguel creó la sociedad que también adquirió parte del capital de Alcabala.

4) Las nuevas sociedades profesionales facturaron servicios profesionales a Alcabala (repercutiendo el IVA), ya durante el segundo semestre, conforme a los contratos.

5) Los socios percibieron de esas sociedades honorarios profesionales (repercutiendo el IVA) y soportando la retención de IRPF.

6) Estas sociedades, por el beneficio obtenido de las facturaciones a Alcabala, tributaron por el Impuesto de Sociedades y realizaron pagos a cuenta. Y pagado el impuesto de sociedades de 2007 (en julio 2008), se repartió el remanente de dichas sociedades profesionales como dividendos, con la retención del 18% que fue ingresado por dichas sociedades y declaradas en el IRPF por los perceptores (Sr. Florencio y Luis Miguel).

7) La Inspección ha entendido que los servicios facturados por las dos sociedades profesionales deberían haberse facturado por los socios de las mismas, y haberse sometido a retención por IRPF por parte de Alcabala.

8) Se ha sancionado a Alcabala por no haber practicado esas retenciones a dichos servicios facturados, a pesar de que dichas sociedades profesionales habían ingresado el impuesto de sociedades y habían efectuado pagos a cuenta por dicho impuesto, relativos al año 2007.

9) Dichas cantidades, al ser percibidas por los socios de las sociedades profesionales habían tenido retención, tanto por actividades profesionales como por dividendos (pero practicadas por las sociedades profesionales).

10) En las actas por IRPF practicadas a ambos profesionales, no se admitieron las retenciones practicadas por las sociedades profesionales, tanto por actividades profesionales como por dividendos.

11) Se imputó a ambos como socios de las sociedades profesionales, los beneficios de las mismas, sin tener en cuenta el impuesto de sociedades pagados por ellas, ni los pagos a cuenta realizados, al igual que ocurrió con las retenciones.

12) No se admitieron como deducibles en Alcabala las cuotas de IVA repercutidas e ingresadas por las sociedades profesionales, ni se admitió la deducibilidad a las sociedades profesionales de las cuotas de IVA repercutidas por ellos, y se les exigió las cuotas de IVA que las sociedades profesionales habían repercutido a Alcabala, sin que se admitiera la deducibilidad de dichas cuotas en el acta de IVA incoada a Alcabala.

Una vez realizada la exposición de estos antecedentes, se alega frente a la resolución lo siguiente:

a) Tras un exhaustivo análisis no se detectó ingreso alguno no declarado, ni gasto que pudiera tener la consideración de no deducible.

b) El origen de las actas inspectoras es consecuencia de que la inspección no acepta la forma de tributación elegida, ni las sociedades profesionales creadas.

c) La normativa aplicable relativa a las operaciones vinculadas no es aplicada.

d) Considera que las sociedades FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES eran sociedades simuladas entre el despacho colectivo Alcabala y los profesionales que la Inspección entiende que realmente prestaron los servicios: D. Florencio y D. Luis Miguel .

e) Se presumió que las sociedades FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES se utilizaban para rebajar la cuota de IRPF y evitar retenciones en dicho Impuesto a practicar por la Sociedad Alcabala.

f) La Inspección ha invertido la carga de la prueba y obliga a estos contribuyentes a probar la inexistencia de simulación.

Como consecuencia de ello se han practicado por la Inspección determinadas liquidaciones, confirmadas por el TEARM y que han sido objeto de impugnación ante esta Sala.

1) La primera por **IRPF** a los Srs. Florencio y Luis Miguel , imputándose en sus actas de IRPF los beneficios de las sociedades profesionales y por las que estas habían tributado en el impuesto de sociedades, pero no se admitieron las retenciones practicadas por ellas, y se les impone una sanción del 125% por las cuotas virtuales resultantes: a) de las retenciones a cuenta del IRPF por actividades profesionales practicadas por las sociedades profesionales y no admitidas. b) de imputar el beneficio de las sociedades profesionales sin deducir lo tributado por estas en el impuesto de sociedades. c) Retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos del capital mobiliario practicadas y no admitidas procedentes de los repartos de dividendos. Pone de manifiesto, tras una operación detallada de conceptos y porcentajes, que los beneficios de Fepabealmi, tributan unos al 25%, que sumados a la tributación de dividendos al 18% tienen una tributación nominal del 43%, y otros al 30%, que sumados a la tributación de dividendos al 18% tienen una tributación nominal del 48%, por lo que esta tributación es equivalente a la atribución de todos los resultados a los socios como honorarios profesionales. El TEARM confirma la devolución pero como ingreso indebido de las cuotas del impuesto de sociedades pagado por las sociedades profesionales, y ordena la devolución de las retenciones del capital mobiliario practicadas a los socios, también como ingresos indebidos, no admitiendo que se tengan en cuenta en las liquidaciones practicadas por la Inspección por IRPF a los Srs. Florencio y Luis Miguel . Aquí no existe dejar de ingresar ni perjuicio económico alguno, pero se imponen sanciones del 125% por infracción tributaria muy grave, derivadas de las cuotas virtuales. El resultado de las resoluciones del TEARM es que no existirían cuotas tributarias pues lo liquidado por la Inspección se devuelve como ingreso indebido, permitiendo confirmar las sanciones.

2) La segunda por Retenciones sobre Rendimientos de Actividades Profesionales . Se practica a Alcabala una liquidación por intereses de demora por importe de 4.837 Euros, al estimar que se debieron practicar retenciones a los socios de las sociedades profesionales que se presumen simuladas (Sr. Florencio y Sr. Luis Miguel); no se exigieron las retenciones porque a éstos no se les iba a computar en sus liquidaciones de IRPF, pero se impuso una sanción por infracción tributaria muy grave a Alcabala, al 125% por importe de 49.222,69 Euros por no haber practicado retenciones, a pesar de que no se liquida cuota alguna. Se sanciona un dejar de ingresar inexistente. Estas dos cantidades son las que se dirimen en el presente recurso nº 286/11.

Si se hubiesen exigido las retenciones a Alcabala, se hubiera sancionado a la misma en la cantidad indicada, pero a los referidos profesionales se les habría admitido y descontado de su liquidación de IRPF dichas retenciones, y en consecuencia no se hubiese sancionado doblemente, pues esa cuota también se sanciona en las personas físicas.

A las sociedades profesionales no se emitió devolución alguna por las retenciones que estas sociedades practicaron, e ingresaron, en la Hacienda Pública a los profesionales Sr. Florencio y Luis Miguel .

A estos tampoco se les admitió en las Actas de IRPF, las retenciones practicadas por dichas sociedades ni las que la Inspección estimó debiera haber practicado Alcabala.

Se duplican en parte los intereses ya que se les exigen a Alcabala y a las personas físicas, y de igual modo ocurre con las sanciones, pues se sanciona el no retener y en el socio el no ingresar, pero siempre sobre la misma cuota, Incumpliendo el principio del "non bis in ídem". El TEARM modifica las liquidaciones, ordenando que se realicen las devoluciones de las retenciones practicadas por las sociedades profesionales, pero por la vía de los ingresos indebidos, y en consecuencia no modifica las liquidaciones ni las sanciones derivadas de las mismas.

3) La tercera **por el IVA** , se practica liquidación por 42.259,36 Euros, más intereses por importe de 5.016,19 Euros. No se impuso sanción. Las cuotas liquidadas a los socios personas físicas su permitía su repercusión a Alcabala si se prestaba conformidad, o cuando fuesen firmes las liquidaciones. El TEARM confirma las liquidaciones en parte, al no anular la simulación, pero exige que las devoluciones sean inmediatamente ejecutivas sin esperar a la firmeza de las liquidaciones. Y rectifica a la inspección en las cuotas liquidadas a las personas físicas , que deben deducirse de la liquidación practicada a Alcabala. La cuota es 0, pero por vía de ingresos indebidos, manteniendo la simulación para sostener la sanción.

En los fundamentos de derecho, expone los concretos motivos de impugnación. Pasamos a exponerlos pero enunciativamente.

1) El procedimiento es sancionador, al realizarse devoluciones por ingresos indebidos del las cuotas ingresadas por las sociedades profesionales, en cuantías aproximadas a las cuotas liquidadas por la Inspección, pero se mantienen las liquidaciones de las que se derivan las sanciones.

2) No se ha aplicado la normativa sobre operaciones vinculadas correspondiente. En el año 2007 el panorama normativo era confuso aún, y se optó por valorar las operaciones a mercado según el método del precio libre comparable (art. 16.4) de la ley del impuesto de sociedades , cumpliendo lo previsto en la normativa de las operaciones vinculadas de conformidad con los contratos firmados. Queda a decisión de la Sala considerar si la Inspección puede optar por aplicar la normativa de las operaciones vinculadas, o acudir al artículo 16 de la LGT , considerando que hay simulación, o acudir al artículo 13, o aplicar el 15, relativo al fraude de ley (hoy conflicto en aplicación de la norma tributaria), ya que las consecuencias no son las mismas, ni en cuantía ni en el procedimiento (más complejo en las vinculadas o en el fraude de ley para la Inspección), como en las consecuencias sancionadoras (más grave para el contribuyente en la simulación, y de hecho se prohíbe la sanción en el fraude).

3) Improcedencia del uso de la simulación por la inspección en el caso presente. Se citan varias consultas vinculantes de la DGT, afirmando que la DGT admite como válidas y no simuladas aquellas sociedades en que básicamente sus ingresos provienen de un socio, careciendo de más medios materiales y humanos, matizando tan sólo, que serían operaciones vinculadas y debieran ajustarse a valor de mercado.

4) Medios materiales y humanos. Recuerda que la sociedad profesional Fepabealmi tiene en su inmovilizado la participación en un 66% de la mercantil Alcabala (que no se considera simulada a pesar de sus escasos medios materiales), hay dos equipos informáticos y un inmueble destinado a oficina, aportando al TEARM el balance actualizado, así como facturas de compra del inmovilizado, y compra de local actualmente arrendado a Alcabala.

5) Medios aportados al TEARM que no fueron admitidos porque se referían a medios posteriores a la liquidación y por la reticencia del TEARM a la aportación de pruebas.

6) Inexistencia de perjuicio para la Hacienda pública en materia de retenciones por actividades profesionales.

7) Inexistencia de rebaja del tipo de gravamen en las tributación de las sociedades profesionales y sus socios, pues la inspección no tuvo en cuenta los repartos de dividendos ni los menciona.

8) Improcedencia de la liquidación por retenciones de actividades profesionales.

9) Improcedencia de la sanción impuesta ya que y resumiendo, está acreditada la inexistencia de dejar de ingresar ni de fraude alguno.

EL Sr. Abogado del Estado da por reproducidos en su integridad los fundamentos jurídicos de la Resolución impugnada, y por la que se estima en parte la reclamación reconociendo el derecho a la devolución de las retenciones practicadas indebidamente por la mercantil PLAZAS & JIMENEZ consultores sobre los dividendos declarados por el demandante en el ejercicio, fundamento jurídico octavo de la resolución del TEARM, confirmando en lo demás los actos administrativos impugnados.

TERCERO .- Esta SALA y Sección ya se ha pronunciado en otras sentencias como la nº 1020//14 de 29 diciembre , dictada en el Recurso 286/11 , seguido a instancia de Alcabala Asesores Tributarios SL, implicada en los mismos hechos y afectada por las actuaciones inspectoras, y a la que también se le practicó un liquidación, y se impuso una sanción, atendiendo a los hecho que en gran medida coinciden con los aquí expuestos. Lo resuelto en dicha sentencia no puede ser ignorado en la presente, sin incurrir en incongruencia injustificada, por lo que se debe dar en ambos casos el mismo tratamiento.

Y la nº 1021/14, de 29-12-14, con respecto al Sr. Florencio , y por el IRPF de 2007, cuyos criterios jurídicos, en lo coincidente, se deben mantener por congruencia y seguridad jurídica, en ella se decía:

La resolución del TEARM impugnada plantea en los fundamentos de derecho la cuestión principal a resolver, que no es otra que dilucidar si se han simulado las prestaciones de asesoramiento tributario prestadas por el Sr. Luis Miguel a la Sociedad PLAZAS & JIMENEZ, y, a su vez, los servicios prestados a la sociedad profesional Alcabala, mediante la celebración de dos contratos sucesivos de prestación de servicios de asesoramiento, con la finalidad de desviar a la mercantil las rentas de la actividad profesional ejercida por el profesional personas físicas, lo que habría reportado a éste y la sociedad profesional recurrente) un beneficio fiscal indebido, como defiende la Inspección; frente a lo que alega la reclamante que la constitución de la sociedad responde a motivos relevantes que justifican la utilización de dichos negocios jurídicos, así como la insuficiencia probatoria de los hechos reflejados por la Inspección.

A continuación contesta a las alegaciones formuladas por la sociedad recurrente lo siguiente:

1) **La primera cuestión es si ha habido o no disminución del tipo marginal aplicable a las rentas profesionales y perjuicios para la Hacienda Publica en materia de retenciones** , considerando la resolución que es clara la minoración de la carga fiscal como consecuencia de la falta de ingreso de las retenciones de la actividad profesional del Sr. Florencio , pues se han satisfecho los rendimientos profesionales a través de la sociedad indicada, no sujetas a retención, conllevando la falta de ingreso del 15% de las retribuciones correspondientes al trabajo desarrollado personalmente por el indicado, cuyo importe es muy superior a las retenciones practicadas por las sociedades interpuestas (4.290 # de retención practicada por Fapabealmi y 3.150 # de retención practicada por Plazas & Jiménez) incluso en el supuesto en que se hubiese optado por retener al tipo del 7%.

2) **La segunda cuestión es si se ha producido un diferimiento en la tributación, hasta que la sociedad interpuesta no distribuyera beneficios, teniendo en cuenta que la renta de las personas físicas está sujeta a un tipo marginal superior al que grava las rentas de las personas jurídicas. Reconoce que se presentaron documentos (por fotocopia) de acuerdos de la Junta General de ambas sociedades, con una base de retención de 100.000 Euros y retención de 18.000 Euros, correspondiente a la autoliquidación modelo 123 a ingresar cuarto trimestre de 2008 (Fepabealmi SL), y con una base de retención de 46.000 euros y retención de 8.280 Euros también en resumen anual modelo 123 ejercicio. Aparte de ser presentadas el 24 junio 2009 fuera del plazo reglamentario (concluye en enero 200) y estando pendiente el expediente de comprobación inspectora (el inicio se notificó al interesado el 25 marzo 2009). Con la presentación fuera de plazo de estos documentos se ha intentado no solo evitar las consecuencias de la comprobación, pero también con ello se reconoce implícitamente el diferimiento en la tributación producida con la interposición de las sociedades. Es también anómalo que se haya desconocido el porcentaje de participación social que corresponde al resto de los socios (5 hijos del profesional), ignorándose la participación del 20% que a ellos corresponde. Finalmente se rechaza la documentación presentada (fotocopias parciales de escrituras públicas de compraventa, de cese de administrador y modificación del domicilio social), sin numero, ni fecha, facturación de prestación de servicios de 18 noviembre 2009 etc, por carecer de eficacia probatoria por ser defectuosa, o por venir referida a períodos posteriores al que es objeto de comprobación. Todo ello constituyen indicios suficientes para dar por probado el hecho base, y así dar por probado el hecho consecuencia, en virtud de la prueba por presunciones.**

A continuación expone los **indicios que han permitido probar el hecho-base** . En concreto

1) **Respecto del Sr. Florencio , es socio mayoritario y administrador único de ambas mercantiles** (a recurrente Alcabala y Fepabealmi), siendo el único profesional contratado por Fepabealmi y la única persona que factura a ésta servicios de asesoramiento. No está probado que dos de sus hijos colabores en tareas de asesoramiento y contable como alega, entre otras cosas por razón de su edad. Tampoco Fepabealmi acredita haber satisfecho retribuciones a otras personas distintas al Sr. Florencio . La resolución de su contrato con la recurrente Alcabala fue el 30 junio 2007, pero sigue realizando la actividad en el mismo despacho de Alcabala y no en el de la nueva sociedad Fepabealmi. **Y concluye que durante el primer semestre 2007 los servicios se prestaron a Alcabala y los rendimientos percibidos por tales servicios profesionales han tributado por IRPF y a retención, y en cambio los servicios prestados en el segundo semestre de dicho año se han articulado mediante dos contratos de arrendamiento de servicios: a) el que celebra el profesional con Fepabealmi, con idénticas condiciones que el rescindido con Alcabala y b) la celebración entre las dos sociedades (Fepabealmi y Alcabala) por el que la recién constituida prestará servicios de asesoramiento a Alcabala.** Los servicios de asesoramiento a Alcabala se prestan en el primer y segundo semestre con los mismos medios de producción al no disponer Fepabealmi de medios técnicos (salvo una moto) y humanos diferentes, para prestar servicios en el segundo semestre. Durante todo ese ejercicio se ha producido una única prestación de servicios de asesoramiento jurídico tributario, prestada de forma personalísima por el Sr. Florencio , si bien en el primer semestre para Alcabala, sujetando sus ingresos al IRPF y a retención.

3) Fepabealmi se constituye el 6 junio 2007 y el mismo día se formaliza la venta de participaciones sociales de Alcabala a favor de la aquella, pero sin alterar la condición de socio mayoritario del Sr. Florencio que es además administrador único de las dos sociedades.

4) Quince días después de rescindir el contrato de arrendamiento de servicios con la recurrente se celebre otro igual (idénticos servicios) pero con la nueva sociedad.

5) El único cliente de Alcabala es Fepabealmi, cuyo domicilio fiscal es el de la vivienda habitual y familiar del Sr. Florencio .

6) Fepabealmi no dispone de medios humanos y técnicos diferentes de los del contribuyente y Alcabala para prestar los servicios de asesoramiento. Y los otros socios (esposa e hijos del Sr. Florencio) no consta que hayan colaborado con la actividad de la mercantil

De todo la Inspección concluye en el segundo semestre del año 2007 se ha simulado la prestación de servicios profesionales a través de las sociedades interpuestas (sociedades de segundo nivel), resultando la realidad subyacente, que se pretendía ocultar para obtener una ventaja fiscal indebida, que los servicios facturados por las sociedades interpuestas se prestaron directamente, igual que durante el primer semestre

Además añade que el TEARM ha estimado parcialmente la pretensión del recurrente, por el concepto Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos profesionales de las sociedades Fepabealmi, declarando la ejecutividad de las devoluciones reconocidas a los profesionales por las retenciones indebidamente ingresadas por las sociedades interpuestas, con independencia de la firmeza de las liquidaciones, lo que excluye el doble pago, habiendo sido reconocido y emitido la devolución de lo ingresado indebidamente por el Impuesto de sociedades. Respecto de los profesionales personas físicas, se ha regularizado su situación tributaria incrementando los rendimientos profesionales declarados en las rentas derivadas de los servicios prestados personalmente a la sociedad Alcabala Asesores, admitiendo la deducibilidad de los gastos correspondientes, minorándose en las rentas indebidamente declaradas por los servicios profesionales que simulaban prestar a sus sociedades instrumentales, inadmitiéndose la deducibilidad de las retenciones indebidamente practicadas por las sociedades interpuestas, en congruencia con la minoración, en la renta profesional, de los rendimientos objeto de dicho pago a cuenta, y con la devolución de las retenciones indebidamente practicadas por la sociedad interpuesta.

Al estar acreditada la utilización de una estructura societaria simulada, encaminada a la obtención de una ilícita disminución de la carga fiscal del recurrente y los profesionales personas físicas, tal y como se ha expuesto, confirma la comisión de la infracción , al concurrir, cuando menos, negligencia en la conducta del obligado.

Y para evitar el enriquecimiento injusto no se ha exigido a la recurrente (Alcabala) la cuota correspondiente a las retenciones que debió practicar e ingresar sobre las retribuciones satisfechas por los servicios profesionales prestados por los profesionales personas físicas, si bien la Administración está

habilitada para exigir al retenedor los efectos perjudiciales (intereses y sanciones que pudiera merecer) que para ella se hayan producido, por no haberse practicado la retención, lo justifica la liquidación practicada), si bien en la medida en que los dividendos integrados por el recurrente en la base imponible del ahorro puedan provenir de los beneficios declarados por la sociedad interpuesta, la regularización debería eliminar, en la parte correspondiente, dichos dividendos y su correspondiente retención. Al mismo tiempo se generaría un ingreso indebido en la sociedad, soportado por el interesado, al que se debería devolver de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2b del RD 520/05. De todo ello se infiere que la repercusión fiscal en la cuota diferencial de la persona física, realizados los ajustes anteriores, sería perjudicial para éste al perder, al menos parcialmente, la exención de los rendimientos del capital mobiliario, y la retención a cuenta, por lo que en evitación de la reformatio in Peius procede conformar la liquidación principal practicada, sin perjuicio del derecho a la devolución del ingreso indebido por la cuota indebidamente soportada por el socio por la retención de los dividendos distribuido, cuya deducción en su renta no sería posible según lo razonado anteriormente, y que se reconoce a favor del recurrente. **CUARTO.** - "Se aporta por la parte actora la Sentencia de la AN 26 marzo 2012 (Nº de Recurso: 28/2011 pte D.ª Mercedes Pedraz Calvo), en el que se plantea un caso similar al que ahora consideramos, aunque referido al IVA, en el que detenidamente se examina un supuesto de simulación, apreciando que las retribuciones debieron ser imputadas a los socios no a la sociedad. En concreto, y en lo que aquí interesa, se transcribe lo que sigue:

"El artículo 16 LGT regula la simulación en los siguientes términos:

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

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

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

No se establece ningún tipo de procedimiento para que la Administración tributaria declare la simulación, sino que la apreciación de que concurre se realiza en el propio acto de liquidación, que debe ser motivado. Por estas razones, corresponde a la Administración tributaria la prueba de la simulación y su debida concreción en el acto por el que practique la liquidación que proceda. Y puesto que la simulación se fundamenta en la inexistencia o falsedad de la causa del acto o negocio, es necesario destruir la presunción establecida en el artículo 1277 del CC ("aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario").

El Tribunal Supremo, entre otras en la sentencia de 20 de septiembre de 2005 ha señalado en relación con la simulación en materia tributaria que **"En el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes"**. Este es el sentido de la fórmula del artículo 1276 del Código Civil (CC, en adelante). En el Derecho tributario, la Ley 25/1995 da una nueva redacción al artículo 25 de la LGT/1963, introduciendo en el Derecho Tributario la regulación de la simulación. Según dicho precepto: **"En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas y denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"**.

La novedad era solamente relativa, porque tradicionalmente, en nuestro ordenamiento jurídico existía el principio de la calificación, incorporado en la legislación del antiguo Impuesto de Derechos Reales (luego Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y de Sucesiones y Donaciones), de donde pasó a la LGT/1963 como exigencias incorporadas a los artículos 25 y 28.2 LGT/1963. Precepto este, citado también como infringido en el motivo que se analiza, y que disponía "El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez".

En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria."

En la documentación unida a la demanda figura la denominada Nota num. 9/09 elaborada por la AEAT "sobre las posibles regularizaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas del programa 12500 "socios de sociedades profesionales". En la misma se indica claramente tanto en relación con la sociedad de profesionales como con la sociedad "interpuesta", en términos generales lo siguiente:

- La Inspección debe declarar la simulación relativa y exigir el impuesto de acuerdo con los negocios realmente celebrados.

- **Debe negar el derecho a la deducción del IVA porque quién efectivamente prestó el servicio fue el socio profesional y no la sociedad que la nota 9/09 denomina "interpuesta" con cita de los arts. 94.tres (no procede la deducción de cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda) y 97 uno (posesión de la factura para justificar el derecho a la deducción) de la ley del IVA .**

- En todo caso, debe reconocerse al sujeto pasivo el derecho a la devolución del ingreso indebido.

En cuanto al socio persona física "la Inspección debe liquidar al socio profesional el IVA devengado por los servicios realmente prestados a la sociedad de profesionales".

La propia nota de la AEAT recuerda lo decidido por el TJUE en la sentencia Halifax. Esta **sentencia de TJUE de fecha 21 de febrero de 2006** contiene la siguiente parte dispositiva:

"1) Operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, punto 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, **cuando cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico.**

2) Procede interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.

La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

3) Cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

Resulta por tanto que según el TJUE: 1º Incluso aunque se concluyese que determinadas operaciones se han realizado con el único objeto de eludir impuestos, no implica que las mismas no sean calificadas a efectos del IVA como entregas de bienes y prestaciones de servicios.

2º La finalidad ilusoria de las operaciones no desvirtúa su naturaleza objetiva, ni permite que no sean tenidas en cuenta a los efectos del impuesto citado.

3º Lo que sí permite la normativa comunitaria (sexta directiva referida) es que los Estados miembros -aun considerando las entregas de bienes y prestaciones de servicios como tales-, no tomen en cuenta el derecho a la deducción del IVA soportado cuando se haya producido un abuso de derecho.

A tenor de la resolución del Tribunal de Luxemburgo se produce **abuso de derecho** cuando se cumplen cumulativamente dos requisitos:

a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes en el supuesto examinado resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Es cuando se den estos dos requisitos que la Administración tributaria debe redefinir las operaciones llevadas a cabo por el sujeto pasivo para restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el abuso de las formas jurídicas haciéndole tributar de conformidad con la esencia de la operación .

El TJUE reconoce la posibilidad del uso de economías de opción (queridas o simplemente permitidas por el texto normativo), **que pueden usarse legítimamente por parte de los obligados tributarios cuando ello no conlleve forzar la norma y traicionar su espíritu, y ello como consecuencia del imperativo de la seguridad jurídica que exige la aplicación de la norma de forma previsible para los justiciables. Resulta en consecuencia que para establecer cuando estamos frente a un supuesto de economía de opción y cuando ante un supuesto de fraude a la normativa tributaria hay que valorar la estructura creada para reducir la tributación** . En la propia sentencia del TJUE se indica que la Administración tributaria puede negar el derecho a la deducción a una de las sociedades implicadas pero no a las dos pues tal decisión situaría al grupo en situación tributaria peor de la que hubiera tenido sin realizar la simulación. Es decir, si se llega a la conclusión de que existe simulación debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.///QUINTO -. Con este fundamento jurídico y jurisprudencial, la Sala debe examinar si ha existido o no simulación, o expresado de otro modo, si la regularización practicada es conforme a derecho porque no se han prestado los servicios profesionales por las entidades (...), las cuales serían artificios creados con la exclusiva finalidad de reducir la carga fiscal de su socio, con la consecuencia de que lo que estas han facturado debe imputarse al recurrente, la persona física, Norberto

En primer lugar debe establecerse que, tal y como alega la actora, la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles es posible, contemplando el Estatuto de la Abogacía la posibilidad del ejercicio profesional de la Abogacía en despachos colectivos, mediante la agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en derecho incluidas las sociedades mercantiles . Esta consideración es admitida por la Administración, si bien señala que en el caso enjuiciado son un "mero instrumento de cobro de las cantidades que tenían derecho a percibir" las personas físicas.

(...)

En cuarto lugar, la desaparición de este régimen por la aplicación de la Ley 46/2002 no fue acompañada por una decisión del legislador de modificación de la situación en cuanto a las sociedades profesionales. La ley 2/2007 de 15 de marzo de Sociedades Profesionales, señala en su exposición de motivos:

"En definitiva, esta nueva Ley de Sociedades Profesionales se constituye en una norma de garantías: garantía de seguridad jurídica para las sociedades profesionales, a las que se facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente, y garantía para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables.

En el primer aspecto, la nueva Ley consagra expresamente la posibilidad de constituir sociedades profesionales stricto sensu. Esto es, sociedades externas para el ejercicio de las actividades profesionales a las que se imputa tal ejercicio realizado por su cuenta y bajo su razón o denominación social. En definitiva, la sociedad profesional objeto de esta Ley es aquélla que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y o obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional de que se trate son ejecutados o desarrollados directamente bajo la razón o denominación social".

Resulta en consecuencia que la propia ley reconoce que estas sociedades ya existían pero "se les facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente" y se les imputa el ejercicio profesional realizado por su cuenta o bajo su razón o denominación social.

La justicia penal ha reconocido entre otras en la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Madrid aportada con el escrito de demanda, dictada en un supuesto sustancialmente idéntico al de autos, que el actual régimen fiscal de las sociedades comenzó en el ejercicio fiscal 2003 el cual coincide con el primer año investigado (luego declarado prescrito) por lo que difícilmente podía conocer el obligado fiscal el nuevo criterio de la Hacienda Pública en relación a la tributación de los servicios jurídicos profesionales prestados a una sociedad por otra sociedad mercantil, continuando haciéndolo como lo llevaba realizando.///SEXTO -. Retomando lo establecido por el TJUE en la citada sentencia Halifax, no se aprecia la existencia de la simulación que justificaría mantener la conclusión obtenida por la Administración: analizadas

las operaciones litigiosas, no se cumplen cumulativamente los dos requisitos establecidos por la ley y la jurisprudencia, pues no se aprecia que se hayan constituido las sociedades reiteradamente mencionadas para obtener una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la ley del IVA, ni resulta del conjunto de los elementos objetivos concurrentes que la finalidad esencial de las operaciones litigiosas sea la de obtener una ventaja fiscal.

La parte actora expuso en su momento a la Administración tributaria una serie de razones por las que constituyó dichas sociedades, que fueron desechadas sin realizar ninguna valoración de las mismas por la AEAT.

Tales razones fueron: (folio 71 y ss del expediente administrativo)

- Separar la actividad de la sociedad de la de los socios.
- Limitar la responsabilidad del socio de acuerdo con el régimen de las sociedades establecido por la ley, y ello especialmente relevante en su caso, porque, como manifiesta, la entidad Ramón y Cajal Abogados no disponía de seguro de responsabilidad civil profesional.
- Mantener abierta una estructura flexible de capital que permite la entrada y salida de nuevos socios.
- Crear un centro de imputación de derechos y obligaciones y responsabilidad separado de las personas de los socios, asignando un capital y medios económicos para el desarrollo de una actividad económica propia.

La Administración no ha razonado ni alega la ilicitud, o ilegalidad de tales justificaciones. Se limita a afirmar (Pág. 343 del expediente, que es el folio 14 del informe al acta), que "las facturas emitidas por las sociedades no dejan de ser meros instrumentos de cobro, de una actividad no realizada por la sociedad, sino por el abogado socio de las mismas debiéndose imputar a la mencionada persona física en los siguientes

Términos: Norberto (.....) Por lo facturado a través de DESP. DE ASISTENCIA Y SEV.... y ASOCIACION..."

En el folio 317 del expediente aparece el Informe de Disconformidad sobre el IVA periodo 2004 y 2005 del recurrente, en el que se exponen las actuaciones realizadas, el objeto de la comprobación ("Dar cumplimiento a lo dispuesto en las acta 02 NUM002 por el concepto tributario impuesto sobre sociedades 2003/2004/2005; Acta A02 NUM001 por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor añadido, y Acta A02 NUM003 por el concepto tributario Retenciones e Ingreso por Rendimientos de Trabajo y Actividades Profesionales a cuenta del IRPF incoada a la sociedad Ramón y Cajal Abogados S.L."). Y es en este informe donde se alcanza la siguiente conclusión: a fin de valorar la calificación jurídica de las operaciones comprobadas ...

La Inspección se remite a continuación, literalmente al contenido del Informe de 30 de abril de 2008 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria que se denomina "Calificación de las retribuciones percibidas por los socios y restos de firmas de abogacía, consultoría y auditoría". En este informe, se alude al "estudio de la calificación jurídica que en general merece la relación Despacho-abogado socio del Despacho" y a que "simplificando en la misma (la nota de la AEAT de 30 de abril de 2008) se concluye que en estos casos nos encontramos ante una relación civil de arrendamiento de servicios cuya retribución supone para el perceptor un rendimiento de su actividad profesional".

En primer lugar hay que señalar que la Ley General Tributaria y los Reglamentos de desarrollo de la misma no permiten que se resuelva una comprobación tributaria de un concreto obligado tributario con fundamento en consideraciones teóricas, y sin pruebas sobre la concreta situación comprobada, como es el caso. Menos aún cuando se razona en el referido informe, no en relación con el IVA: en el texto del informe que figura incorporado en el expediente administrativo al informe de la Inspección, se menciona la regulación del IRPF y del IS, el Estatuto de los Trabajadores, distintas sentencias de distintos órganos jurisdiccionales, pero no aparece ninguna mención a la normativa del IVA.

En cualquier caso, el IVA según dispone el art. 1 de la Ley 37/1992 grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales. En este caso, el abogado presta un servicio a la sociedad profesional, por el que factura y repercute, por imperativo legal, el IVA; el IVA solo debe ser soportado por el consumidor final, no existiendo en este caso prueba alguna de que la sociedad profesional fuera el consumidor final, por esta razón la AEAT ha debido acudir a la figura de la simulación, alegando que se ha "interpuesto" la sociedad profesional.

En conclusión: no se ha probado por la Administración, ni se aprecian por esta Sala razones por las que deban imputarse a la persona física, Norberto las sumas facturadas por DESP. DE ASISTENCIA Y SERV. LEGALES y ASOC DE ESTS E INTERMEDIACION, que es el motivo por el que se ha modificado la base imponible del IVA en los ejercicios 2004 y 2005. Debe en consecuencia estimarse el recurso y anularse los actos administrativos impugnados.

CUARTO .- *En este momento debe aclararse lo que debe entenderse por la llamada economía de opción, esto es, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal. La opción de encarar la actividad empresarial como persona física, o como persona jurídica, es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante. Esto es economía de opción, que no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. El problema reside en que la regulación del conflicto en la aplicación de la norma, antes fraude de ley, es tan amplia, y al propio tiempo tan imprecisa, sobre todo en términos de discrecionalidad de la Administración tributaria, que reduce considerablemente el ámbito de economía de opción. El legislador coloca bajo sospecha la utilización de una forma jurídica con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, y sacrifica la legalidad tributaria y la seguridad jurídica, con un uso abusivo de conceptos jurídicos indeterminados, como ha sostenido el propio Consejo de Estado en la fase prelegislativa de elaboración del texto.*

Sentado este apunte crítico con el novedoso conflicto de aplicación de la norma, el legislador ha introducido ciertos correctivos. El primero de ellos, y no poco importante, es que la declaración de fraude a la ley fiscal requerirá el informe favorable de una comisión consultiva de expertos tributarios, lo que sin duda constituye una importante garantía jurídica en la apreciación de si concurre o no fraude de ley. En segundo lugar, y siguiendo las recomendaciones del Consejo de Estado, en este caso no procede la exacción de sanciones tributarias. Es decir, los efectos jurídicos de la declaración de un conflicto en la aplicación de la norma se contraen a la liquidación tributaria correspondiente, la que se ha tratado de eludir, y los intereses de demora.

Según el artículo 15, se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando "se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria" mediante actos o negocios que:

- a) Sean **notoriamente artificiosos, impropios, o inusuales** para la consecución del resultado (económico) obtenido;*
- b) **Obedezcan únicamente a motivos de ahorro fiscal**, y no tengan otros motivos económicos relevantes o válidos, distintos de los que se hubieran producido en los actos o negocios usuales o propios.*

En tal caso, se liquidará el tributo aplicando la norma que regule estos actos o negocios usuales o propios eliminándose así las ventajas fiscales que constituían la única finalidad del negocio inusual, artificioso, o impropio (realizado por el contribuyente, con esos únicos propósitos de ahorro fiscal y sin ningún motivo económico válido)

*A la vista de todo ello la Sala comparte, con las resoluciones antes citadas, que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración comercial que estructura la **economía de opción**, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. Y todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad. Eso no significa que se legitimen conductas elusivas del deber de tributar. El sistema normativo tributario es de configuración legal, siendo las leyes y reglamentos tributarios los que han de configurar el marco tributario, sin que sin más haya que acudir al artículo 31.1 CE (obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos). Por otro lado la mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias, de manera que cuando exista concurrencia de normas tributarias, no existe infracción del deber de contribuir, cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable y así evitar la más onerosa. Es importante tener en cuenta que al amparo de la libertad de empresa y de organización mediante creación de sociedades y con actividad real en las mismas, se pueden desarrollar actividades profesionales, en el marco de la Economía de Opción. Partiendo de todo ello es determinante conocer sin en el caso se han constituido sociedades ficticias para eludir las obligaciones fiscales correspondiente.*

Hoy es una realidad social la existencia de despachos colectivos de abogados, asesorías y consultorías, que no operan como el clásico abogado individual, y por otro lado la prestación de servicios jurídicos no puede limitarse a la intervención de un pleito, de manera que el campo de los servicios profesionales se ve notoriamente ampliado, no siendo anómalo que tales servicios se presten por sociedades, sin que quepa confundir las prestaciones personales de un socio, con las prestadas por una sociedad de servicios profesionales. La Ley permite la prestación de servicios mediante personas jurídicas, siendo legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas, de manera que un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, con mayor o menor recursos humanos y materiales, que es una opción legítima, y no siempre una simulación para realizar una elusión ilícita, y ello para realizar una prestación de servicios de Abogacía de Asesoramiento, Consultoría jurídica, económica, etc, no siendo determinante tales medios, pues el conjunto de tales medios materiales y personales, suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc.

Debe centrarse el tema en determinar si se ha producido una disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de los servicios profesionales ejecutados por el Sr. Florencio y Luis Miguel ; y la falta de ingresos de las retenciones debidas.

Así las cosas se aprecia por la Inspección dos incumplimientos. Uno del que sería responsable la sociedad recurrente, por falta de ingreso de las retenciones debidas, y otro a **consecuencia de lo siguiente:**

1) De la disminución del tipo marginal aplicable a las rentas derivadas de la prestación de los servicios profesionales ejecutados por los indicados Srs. Florencio y Luis Miguel .

2) De no declarar a valor de mercado los rendimientos derivados de su condición de administrador de la Sociedad .

Hay que aclarar que los servicios profesionales de las sociedades fueron retribuidos por la sociedad recurrente a las citadas sociedades, sin practicarles ninguna retención en concepto de IRPF, porque a tal impuesto no están sujetas las personas jurídicas, y pese a ello la Inspección ha considerado que se ha dejado de contribuir a la Hacienda Pública por unas rentas obtenidas realmente por unas sociedades (FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES) pero que han de ser imputadas en el plano fiscal a los socios Sr. Florencio y Luis Miguel . Se ha considerado que las rentas obtenidas por tales sociedades y que fueron declaradas fiscalmente, fueron gravadas al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades, cuando debieron ser por el tipo del IRPF. Para la Inspección las retribuciones eran imputables a las personas físicas que prestaron servicios (Sr. Florencio y Sr. Luis Miguel), y al no hacerse así y tributar a través del impuesto sobre sociedades, en lugar de hacerlo por el IRPF, obtuvieron un beneficio fiscal ilícito, al tributar por un tipo inferior.

Desde la supresión del régimen Especial de Transparencia fiscal, a partir de uno de enero de dos mil tres, las Sociedades profesionales quedaron sujetas a la tributación en el Régimen General del Impuesto sobre Sociedades, y sus rendimientos sometidos al tipo impositivo del 35% (del Impuesto de Sociedades), en lugar de la tipo marginal del 45% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial, se trata de ver si las sociedades **FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES, disponen de medios personales y materiales suficientes para prestar servicios al margen de los socios, y si se trata de Sociedades que añaden valor, o no, a los servicios prestados por los profesionales personas físicas. En definitiva según la Inspección las citadas sociedades carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad, pese a que no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero se precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los realiza. En el estado actual de las cosas, tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar actividades a través de una sociedad, de manera que un profesional que actúe por cuenta propia, puede constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, admitiéndose que se puedan prestar servicios profesionales a través de tales sociedades mercantiles que no cuenten con medios materiales o incluso personales de entidad.**

Lo que no cabe es rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, si se tiene en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada como prestación accesoria, la obligación de prestar servicios profesionales, comprendidos dentro del objeto social,

a través de la sociedad, y obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas.

Es admitido que un despacho colectivo pueda contratar con una sociedad profesional para la ejecución de una prestación personalísima, que necesariamente haya de ser realizada por una persona física determinada. Y el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, siendo compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la Sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad.

En el orden normativo es de tener en cuenta Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes. El capítulo II se dedica al Impuesto sobre Sociedades, y en él se aborda una modificación parcial de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, centrada en la supresión del régimen especial de transparencia fiscal. La desaparición de dicho régimen, justificada por razones de neutralidad, supone la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

Por otro lado y por definición, todas las sociedades transparentes son sociedades interpuestas, y lo que se pretendió en su momento, anterior a la normativa que las elimina, fue transparentar fiscalmente a tales sociedades interpuestas mediante la ficción legal de imputar a los socios las rentas o beneficios obtenidos por la sociedad. Y dicho todo esto no cabe transparentar fiscalmente a las sociedades profesionales **FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES** para convertir la renta o el beneficio societario en una renta virtual de los socios.

En resumen, lo que se sostiene y se pretende es que los Srs. Florencio y Luis Miguel, tributasen en sus IRPF por Rentas que no fueron percibidas por ellos, sino por sus citadas sociedades, invocando para ello simulación y sosteniendo que la sociedad recurrente, tenía que haber practicado retenciones a cuenta del IRPF de tales profesionales, sobre unas rentas no abonadas ni satisfechas a los mismos, sino a sus respectivas sociedades. Frente a lo que cabe sostener que las citadas sociedades venían girando sus facturas a la sociedad recurrente y contabilizadas correctamente siendo lícito el ejercicio profesional de la Abogacía, Asesoramiento jurídico y consultoría, por lo que difícilmente se puede retener sobre cantidades que no han sido satisfechas, ni abonadas, ni pagadas, ni entregadas a personas físicas.

La Sala no aprecia ningún indicio de simulación comercial y menos engaño en las conductas realizadas, ni de simulación por interposición subjetiva, ni simulación de las personas jurídicas, conociendo la Administración Tributaria a través también de las declaraciones trimestrales y anuales del IVA y del impuesto de sociedades, un pormenorizado conocimiento del hecho imponible. Por el contrario se considera que ha existido una prestación de servicios auténtica y lícita, por medio de sociedades con medios adecuados a tal fin, ya que no se ha acreditado tampoco lo contrario, sin que el ejercicio de una profesión mediante una persona jurídica pueda dar lugar a simulación alguna, pues ese ejercicio de forma societaria es lícito. Ciertamente que el TEARM acordó la devolución de las cantidades ingresadas por los conceptos que arriba se han detallado, pero en concepto de ingresos indebidos y no como consecuencia de la improcedencia de las liquidaciones.

Finalmente la tributación de los rendimientos obtenidos por **FEPABEALMI y PLAZAS & JIMENEZ CONSULTORES** en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y al tipo impositivo del 35% (en vez del tipo marginal del 45%) es ajustado a Derecho, consecuencia del cambio normativo del Régimen de tributación de las Sociedades profesionales.

En definitiva, las argumentaciones esgrimidas por la parte actora, que defiende su derecho de ejercicio de la actividad a través de la sociedad profesional en la **economía de opción**, y no quedando acreditado el perjuicio para la Hacienda pública, una vez realizadas las correspondientes devoluciones, resultando una cuota cero, no puede sostenerse la procedencia de los intereses y menos la sanción impuesta. Proceda estimar el recurso y anular la resolución del TEARM y la liquidación objeto de nuestra consideración en el presente recurso".

Independientemente de la opinión que merezca la realización de las actividades por medio de las sociedades profesionales, lo cierto es que legalidad de las actuaciones del recurrente es incuestionable, y debe ser aceptada. Consecuentemente la liquidación **debe ser anulada**, y por tanto la sanción impuesta, que no puede sostenerse tras la anulación de la liquidación.



QUINTO En razón de todo ello procede estimar el recurso contencioso administrativo formulado, por no ser los actos impugnados conformes a Derecho; sin apreciar circunstancias suficientes para hacer un especial pronunciamiento en costas (Art. 139 de la Ley Jurisdiccional).

En atención a todo lo expuesto, **Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,**

FALLAMOS

Estimar el recurso contencioso administrativo nº 307/11 interpuesto por D. Luis Miguel contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 29 de abril de 2011, que estima en parte las reclamaciones nº **NUM000 y NUM001** , acumuladas, que fueron planteadas contra la liquidación A02 nº NUM002 por el concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo profesionales ejercicio 2007, con cuota de 30.364,05Euros e intereses de demora de 2.556,41 euros, y contra el Acuerdo de la Inspectora Coordinadora por el que se imponía una sanción por infracción tributaria muy grave por dejar de ingresar la deuda tributaria derivada del expediente anterior, ascendiendo la sanción impuesta a 37.955,06 euros.

Actos que quedan anulados y sin efecto por no ser conformes a Derecho; sin costas.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.