

PUBLICACIONES GARRIDO

La interposición de sociedades profesionales: un litigio sin fin



José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo
Consejo Asesor Garrido Abogados

El Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018 (recurso núm. 6108/2017 ATS 5152/2018) había admitido a casación el recurso de Ramón y Cajal Abogados S.L.P. contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de abril de 2017 (recurso 365/2009) en materia de IRPF, en la que se había considerado que la utilización por los socios del despacho de sociedades para facturar sus servicios al mismo era una operación simulada y, por consiguiente, las sociedades inexistentes a efectos tributarios, con la correspondiente imputación en sede del IRPF de los socios de los rendimientos percibidos.

No conformes con el fallo de la Audiencia Nacional, se plantea el recurso de casación por tener un interés objetivo, ya que afecta a multitud de contribuyentes tras los planes de inspección

iniciados desde 2008 en esta materia y cuyos litigios aún están pendientes de resolución.

En el Auto de 10 de mayo de 2018 se indicaba en su razonamiento jurídico cuarto que las cuestiones a resolver por la casación serían:

“PRIMERA.- Determinar si puede apreciarse la existencia de simulación en el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados.

SEGUNDA.- Si la respuesta a la anterior cuestión fuera que no puede declararse la existencia de simulación, precisar cómo ha de calificarse el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad expresamente constituida para facturar los servicios prestados”.

Pues bien, la **STS de 17 de diciembre de 2019** (recurso 6108/2017 STS 4126/2019), ha llegado a las siguientes conclusiones en su fundamento jurídico tercero:

“Como acertadamente sostiene el Abogado del Estado respecto a la fijación doctrinal que pueda hacer esta Sala, partiendo de la premisa de que al Abogado del Estado le parece indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional, los supuestos concretos sobre aquellos casos en que realmente la sociedad profesional no tiene causa sino que es un instrumento de cobro y de ocultación de la realidad de prestación por persona física, sin empleados, sin estructura, serán de apreciación por la Sala de instancia según las circunstancias que se den en cada caso. En el que nos ocupa y limitándose el acto recurrido exclusivamente a la Sociedad recurrente Ramón y Cajal Abogados, S.L. quien al admitir las facturas de las Sociedades profesionales constituidas por sus socios, sin tener relación alguna con aquellas, dejó de practicar la retención en el impuesto sobre la renta que le hubiera correspondido hacer de haber pagado las facturas a los socios, la regularización que se le efectúa, sin perjuicio de que en su caso, como se dispone en la resolución administrativa y en la sentencia recurrida, se evite en las futuras liquidaciones el enriquecimiento injusto, es ajustada a derecho , y procede en consecuencia

confirmar la sentencia recurrida y no dar lugar a la casación de la misma.

Por ello no procede, en el presente caso pronunciarse sobre las preguntas que formula la Sección Primera, pues no se discute en el presente caso la posibilidad de que el ejercicio de la se realice, a través de sociedades profesionales, incluso de sociedades interpuestas”.

En definitiva, el Tribunal Supremo no quiere resolver las cuestiones planteadas y deja abierto el litigio de manera indefinida, ya que habrá que ir caso a caso peleando y justificando la razón de ser de la existencia de la sociedad.

El fallo, a mi juicio, es muy peligroso y refuerza la posición de la AEAT para proseguir con las campañas de inspección que está llevando a cabo. Y, que dicho sea de paso, considero que son un verdadero atentado a la libertad de empresa y al derecho mercantil y societario.

La discrepancia existente entre la AEAT y los administrados queda muy bien descrita en el antecedente de hecho tercero, cuando recogiendo las palabras del abogado del Estado, se indica que es:

“un problema probatorio a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las

circunstancias que concurren, sí pueden ser constitutivos de tal". (...)

“La simulación es ocultación y carencia de causa y, en el supuesto que nos ocupa (y al que se refiere la STS en un caso similar, con mismo Despacho), la ocultación consiste en que los servicios los presta un socio persona física y toda la estructura y contabilidad del Despacho gira sobre socios personas físicas. La carencia de causa es la innecesariedad absoluta de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho de Abogados Ramón y Cajal S.L.P., máxime cuando (aspecto probatorio) las investigaciones de la Inspección Tributaria han detectado que los documentos contables de estas «sociedades de los socios» (que así las denomina el propio Despacho Ramón y Cajal) no recogen ni subcontrataciones ni gastos de gestión de lo que sería una sociedad con empleados o con infraestructura de trabajo, ni siquiera de lo que podría ser (potencialmente e in abstracto) una sociedad profesional de abogacía que prestara servicios de asesoramiento jurídico tipo freelance (profesional libre) a diversos Despachos de Abogados. No es el caso, no resulta probado y ni siquiera se alega de contrario (reiteramos que los hechos nos parecen pacíficos y destacamos de nuevo que esta especialísima Casación de interés objetivo no versa sobre cuestiones fácticas)”.

La abogacía del Estado y la AEAT equiparan la “ocultación” con el simple hecho de contar con la

sociedad interpuesta, aunque ninguna renta haya sido ocultada a la Administración. Esta afirmación me parece muy peligrosa porque supone menoscabar por completo el Derecho de Sociedades mercantil, colocando en una situación muy complicada a los numerosos profesionales que en este país han optado por constituir una sociedad profesional para limitar la responsabilidad del ejercicio de su actividad. No debemos olvidar que la AEAT viene utilizando de manera insistente este criterio para considerar que los médicos, abogados, artistas, deportistas, escritores, etc no pueden organizar su actividad a través de formas societaria ya que prestan un servicio personalísimo. A nadie debería de extrañar que esta sangría prosiga hacia otro tipo de profesionales, cuyos negocios parten de un componente “personalísimo”.

Desde luego, considero que el Tribunal Supremo se equivoca cuando afirma que “la carencia de causa es la **innecesariedad absoluta** de que el socio constituya una sociedad profesional para prestar servicios que presta como persona física al Despacho”. La separación de la esfera personal y profesional es uno de los principales logros del derecho de sociedades y no puede ser atacada de este modo tan simple por nuestro más Alto Tribunal.

Me parece increíble que en aras de una presunta tributación directa en el IRPF se obvie que la sociedad va a tener el mismo efecto tributario.

Primero va a tributar en el IS al 25 por 100 y, posteriormente, entre el 19 y 23 por 100 en el IRPF en el momento del reparto del dividendo a los socios. Por consiguiente, el marginal estará próximo o superior al que se pagaría en el IRPF.

El problema que no quiere atajar el legislador, y que no se atreve a confesar abiertamente la AEAT, es que el régimen de determinación de la base imponible y la deducción de los gastos vinculados con la actividad profesional no es el mismo en el IRPF e IS. Desde luego, esta diferenciación de criterio no tiene sentido hoy en día y debería partirse del resultado contable y de la misma consideración como gasto deducible en ambos tributos. ¿Podemos seguir manteniendo discrepancias sobre la afectación de vehículos, teléfonos, equipos informáticos o gastos por atenciones a clientes o empleados en función de que estemos en presencia de una persona física o jurídica? Tal vez lo que se impone es una revisión del concepto de gasto deducible en la imposición sobre la renta, con carácter general, tanto en personas físicas como jurídicas. ¿Tiene sentido que determinado nivel de vehículos de alta gama sea deducible en una sociedad y un utilitario no lo sea para un joven profesional?

La solución no es atacar la constitución de sociedades, como hace la AEAT y ha respaldado el TS, a mi juicio erróneamente por los motivos

expuestos anteriormente, sino establecer unas reglas comunes y objetivas sobre los gastos deducibles en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, ya sean ejercidas de forma personal o bajo formas societarias.

Ahora bien, la STS también contiene algún otro apartado para la reflexión, así, por ejemplo, también afirma en el antecedente de hecho tercero que:

“La simulación no implica siempre ni necesariamente sanción tributaria (y lo explica la STS referenciada) y ello porque los hechos considerados probados en cada caso arrojarán unos niveles de culpabilidad o negligencia culpable que pueden existir o no existir o existir en nivel no considerable. Son las diversas situaciones y consecuencias que menciona (y extraña) a la Sala pero en el campo del Derecho Tributario con legislación cambiante, impuestos diferentes y circunstancias distintas estas situaciones diferenciadas son posibles. El artículo 16 LGT lo patentiza al referirse que la sanción tributaria en simulación sólo será posible «en su caso», es decir: no siempre, puede haber una «simulación» no culpable aunque haya un componente de ocultación”

Aquí el Tribunal Supremo le recuerda a la AEAT que cada vez que acude a la simulación en un procedimiento de regularización tributaria ello no ha de suponer, de forma inmediata como ocurre ahora, la apertura de un procedimiento

sancionador. El Tribunal Supremo lleva años insistiendo en la necesidad de probar la culpabilidad para la imposición de sanciones, aunque a la AEAT le cuesta asumir este concepto.

En definitiva, un fallo decepcionante para la multitud de afectados que esperaban un pronunciamiento claro de nuestro Alto Tribunal, que sin embargo ha hecho lo contrario a lo que se preveía en el Auto de admisión y ha dejado que todos los litigios corran su “suerte” personal, en vez

de iluminar a las numerosas Salas que tiene estas cuestiones pendientes de resolución. Volveremos a ver pareceres discrepantes entre los distintos TSJ y Salas de la Audiencia Nacional, mientras aumenta la litigiosidad y la inseguridad jurídica para los contribuyentes, todo lo contrario a lo que se le pide a un Tribunal Supremo, que ha de ser el máximo responsable de la unidad de interpretación de la jurisprudencia en España. No debería extrañarnos que la cuestión vuelva a ser objeto de revisión en casación en un futuro no muy lejano.



Departamento de Entidades no Lucrativas