

Simulación relativa

Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022,
rec. núm. 343/2020

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo (España)*

Extracto

La sentencia comentada aborda la posible existencia de simulación en una sociedad que presta servicios de asesoramiento inmobiliario a terceros a través de sus socias profesionales que, anteriormente, prestaban dicho servicio como personas físicas.

A juicio del tribunal el hecho de que la sociedad lleve a cabo su actividad con el único concurso de sus socias no representa una simulación, no es una estructura creada con el único fin de pagar menos impuestos. No queda acreditado cuál es la norma que se pretende eludir a través de formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas que sirvan de norma de cobertura para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario. Realmente se está ante una legítima economía de opción.

1. Supuesto de hecho

La sociedad había sido inicialmente patrimonial (2012/2013), pero posteriormente (2013/2014) pasa a prestar servicios a terceros de asesoramiento inmobiliario, aprovechando los conocimientos que tienen sus socias, ambas abogadas.

La Administración considera que se simulaba la actividad de asesoramiento inmobiliario de las socias por parte de la sociedad, pues, pese a ser reales y efectivamente prestados los servicios a terceros, se entienden protagonizados por las socias y no los considera ingresos de la entidad.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) del País Vasco de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 343/2020 –NFJ086583–) establece como doctrina que:

en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil) pues precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios, (lo que obviamente, *per se*, una persona jurídica no puede hacer) nada más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnica jurídica precisa para el logro del objeto social. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas.

3. Comentario crítico

La sentencia objeto de comentario aborda una cuestión muy controvertida en los últimos años y que carece de una respuesta clara por parte de nuestros tribunales, como es si unas profesionales pueden prestar sus servicios a través de una sociedad mercantil o si en estos casos la sociedad es un mero instrumento o pantalla, por lo que ha de considerarse simulada imputando los rendimientos a las socias profesionales en su impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

La Administración señala que los servicios no han sido prestados por la sociedad aludiendo a que la dirección y administración correspondía a la socia principal en el 99,90 %. Además, la sociedad no tenía contratado personal cualificado, solo una auxiliar administrativa, y su domicilio social coincidía con el de la Administradora. Todos estos indicios conducen a la doctrina que la Administración llama del «casarón vacío» con el fin de indicar que la sociedad no aporta «ningún valor añadido» a la actividad que viene realizando el profesional como persona física, lo que supone que la entidad mercantil es una «mera apariencia» y, en consecuencia, una entidad «simulada» que debe desaparecer a efectos tributarios transparentando de nuevo al profesional todas las rentas generadas por la sociedad.

En contra del parecer de la Administración el TSJ del País Vasco afirma lo siguiente:

solo podemos extraer la conclusión de que en modo alguno se está ante actividades profesionales simuladas (hay que entender que por parte de la sociedad mercantil) pues precisada de recursos humanos con habilitación y capacidad para prestar los servicios, (lo que obviamente, *per se*, una persona jurídica no puede hacer) nada más natural y exento de artificio, engaño o falseamiento de la realidad, que sean una o varias socias tituladas quienes de modo efectivo desplieguen, a nombre y por cuenta de la sociedad, la actividad técnico jurídica precisa para el logro del objeto social. No se nos hace concebible qué falsa apariencia de un hacer propio (imposible jurídico) adopta la referida sociedad desde tales coordenadas.

Con la miscelánea que la Administración ha ofrecido, se pone de manifiesto que la parte demandada mezcla la figura con los rasgos propios del fraude de ley y concibe la simulación en base al artículo 15 de la NFGT desde una a modo de personificación física de la sociedad, como si existiese la posibilidad de que los servicios de asesoramiento jurídico o inmobiliario pudiesen ser prestados de forma efectiva por una sociedad limitada y que, de no hacerlo la misma, a quienes lo hagan en su nombre (ni más ni menos que como socias de la mercantil), les sean atribuibles a título individual a cada una de ellas.

Con todo este poco comprensible esquema lógico, se pretende que, ya que los estatutos sociales parecen permitir que la actividad la ejerzan en nombre social profesionales terceros, esa previsión genérica debe excluir la dedicación de los socios a fin de cumplir ese objeto social, so capa de simulación, cuando lo más

natural, económico y racional, sobre todo en pequeñas sociedades, es precisamente que, si se encuentran técnica y legalmente capacitados para ejercer tal actividad, sean los propios socios los que lo hagan, sin contratar onerosamente a terceros, (de hecho, nunca llegaría a crearse una sociedad semejante) y todo ello al margen de que lo viniesen haciendo antes por cuenta propia y a título individual al margen de la sociedad [...]

¿Que serían, si no, las sociedades de profesionales sino sociedades que «simulan» ejercer una actividad que realmente realizan sus socios? ¿No podrían varios API o Abogados/as en ejercicio constituirse en sociedad por el hecho de que antes ejerciesen individualmente su profesión?

El TEA utiliza argumentos inviables tal como que la sociedad recurrente; «carece de personal cualificado para la prestación de este tipo de servicios, por lo que necesita de los servicios de terceras personas, en este caso, las socias. Por ello, si bien la ampliación del objeto social de la sociedad, se ha dado, ello no conlleva que dichos servicios fuesen llevados a cabo por la misma». –página 25-. Y frente a fundamentos tan forzados e inconcluyentes como el transcrito, se tiene que proclamar que una sociedad mercantil cuenta con la opción tributaria libre y legítima de ampliar su objeto y alta en el IAE para realizar una actividad económica de asesoría inmobiliaria que antes realizaban en mayor o menor medida sus socias abogadas a nivel individual, principalmente gestionando alquileres. Y a ello, que en modo alguno representa una «simulación», no cabe objetarle que esa estructuración social se ponga en práctica de modo artificial con la finalidad única de pagar menos impuestos, pues ya hemos visto que, –de poder ser traída a colación y examinarse esa figura de la cláusula antielusión del artículo 14 NFGT–, quedaría su calificación vinculada al empleo de unas formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas puestas en práctica para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario a través de la aplicación de la norma de cobertura, y nada constaría en este caso sobre qué norma se estaría eludiendo, ni con qué supuestos artificios, a fin de obtener un logro exclusivamente fiscal, de manera que la conclusión última siempre tendría que ser conducente a apreciar las legítimas economías de opción de los obligados tributarios a que antes nos hemos referido.

Por todo ello el recurso ha de ser acogido en torno a este motivo impugnatorio.

En sentido muy similar a esta sentencia puede verse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Asturias de 13 de agosto de 2020, en la que se indica:

evidentemente, tratándose de una sociedad profesional, el peso fundamental de los servicios profesionales recae sobre el único socio profesional existente: el Sr. X. Pero, junto a este, la sociedad también subcontrata determinados servicios a otro profesional médico, en concreto D. L., que factura los servicios prestados a la clínica bajo el concepto de ayudante quirúrgico. Al margen de los citados medios humanos (profesionales médicos), la entidad cuenta con otro personal au-

xiliar (administrativa) que colabora en el normal desenvolvimiento de la actividad de una clínica médica. [...] Parece claro que la constitución de la sociedad por parte del matrimonio X-Y no puede ser calificada de negocio simulado: se trata de una operación real y lícita en cuanto que no prohibida por el ordenamiento jurídico, que tiene publicidad frente a terceros y unos efectos propios que exceden con creces del ámbito estrictamente tributario (el más claro es de la limitación de la responsabilidad de los socios). [...] Por otro lado, tampoco se aprecia simulación alguna en la facturación efectuada por parte de la sociedad, la cual responde a efectivas prestaciones de servicios efectuadas con los medios (suficientes, como hemos visto) a disposición de la entidad. Reflejo de tales servicios son las facturas aportadas al efecto. No debemos olvidar que la búsqueda del ahorro fiscal constituye un objetivo perfectamente lícito: no existe principio alguno que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda Pública. Sobre dicha base, la opción de encarar la actividad empresarial o profesional 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, reviste especial trascendencia. En contra de la opinión defendida por la Inspección, a juicio de este Tribunal, no se aprecia simulación alguna.

Si bien comparto estos razonamientos, y los considero acertados, la realidad es que la mayoría de las Salas no sigue este criterio y asumen la teoría de la Administración, como puede verse en las Sentencias del **TSJ de Cataluña de 21 y 28 de enero de 2021** (recs. núms. 1305/2019 –NFJ087510– y 1304/2019 –NFJ087511–, respectivamente), la del **TSJ de Galicia de 20 de septiembre de 2021** (rec. núm. 15382/2020 –NFJ087508–) o la del **TSJ del Principado de Asturias de 25 de julio de 2022** (rec. núm. 431/2021 –NFJ087507–).

A mi juicio, lo más grave es que el Tribunal Supremo (TS) no haya resuelto este problema en su **Sentencia de 17 de diciembre de 2019** (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–), al no haber dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.ª en el Auto de admisión de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ070418–), donde precisamente se le pedía que aclarase si el ejercicio de una actividad profesional a través de una sociedad mercantil es una operación simulada o si era lícito. El Alto Tribunal ha evitado pronunciarse sobre esta cuestión tan debatida y objeto de múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos 12 años. El fallo se ha limitado a considerar que la existencia de la simulación en el uso de sociedades por un profesional es una cuestión fáctica que habrá de enjuiciarse caso a caso, con lo que dejan abierta la puerta a la litigiosidad hoy en día existente. Y lo mismo ha vuelto a hacer en las **Sentencias de 17 de diciembre de 2020** (rec. núm. 5977/2018 –NFJ080108–) y **de 11 de diciembre de 2020** (rec. núm. 872/2019 –NFJ080129–).

A la vista de los pareceres discrepantes que se están produciendo entre los distintos TSJ, e incluso en órganos administrativos como muestra la Resolución del TEAR de Asturias, considero que el TS debería entrar en el fondo de la cuestión jurídica y analizar si la

actuación de la Administración es correcta y si realmente estamos ante una actuación de «simulación» generalizada por parte de los profesionales o ante una «economía de opción» totalmente lícita, como algunos consideramos.

A mi juicio, no cabe hablar de simulación cuando un profesional constituye una sociedad profesional al amparo de lo previsto en la legislación mercantil, aunque sea el único socio profesional, ya que hay un valor añadido mercantil que no puede ser negado al adoptar esta decisión: separación de patrimonio profesional y personal, limitación de responsabilidad, etc. La propia normativa mercantil reconoce la existencia de las sociedades profesionales en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, lo que no puede hacer el ordenamiento tributario es impedir la existencia de las mismas por la vía de hecho de negarles su correspondiente régimen fiscal, amparándose en argumentos vacíos de razón y me atrevería a decir que hasta falsos.

Por lo general, la Administración se ampara para defender la simulación en que la interposición de la sociedad permite atenuar la tributación progresiva del IRPF y el «remansamiento» de rentas en sede de la sociedad. Ahora bien, la Administración parece olvidarse de que estas entidades tributan al 25 % y cuando reparten sus dividendos se tributa entre el 19 y el 26 % en sede del socio en el IRPF, suma de tipos de gravamen que, en la mayoría de los casos, no se alejan de los que serían aplicables directamente al socio en el IRPF. No existe ningún fraude o atenuación fiscal, solo un diferimiento en el momento del pago de parte de la carga tributaria, como en cualquier otra sociedad. Ampararse en un «remansamiento» de rentas, un *splitting* con el grupo familiar y argumentos similares para atacar a las sociedades constituidas por profesionales, sinceramente, carece de ninguna justificación respecto a lo que se hace en el resto de sociedades mercantiles. Un mecánico o un cocinero que tiene un taller o un bar puede constituir una sociedad mercantil con su familia y repartir dividendo cuando lo estima oportuno, es un principio básico del ordenamiento mercantil y de la libertad de empresa reconocida constitucionalmente (art. 38 Constitución), cuando esto mismo lo hace un llamado «profesional liberal», todo se convierte en simulación o un intento de transparentar vía operaciones vinculadas a su IRPF el total del beneficio societario, algo que se eliminó del impuesto sobre sociedades hace muchos años, precisamente por lo discriminatorio que era este régimen para estos contribuyentes.

Desde luego, considero que el TS no puede seguir eludiendo el deber armonizador que tiene y debe pronunciarse si con carácter general la utilización de sociedades por profesionales para el ejercicio de su actividad es una simulación o no a efectos tributarios. La autonomía del Derecho Financiero y Tributario no puede servir para generar agravios entre sociedades mercantiles, como el que considero que actualmente se está produciendo, al calificar la Administración, casi de manera generalizada, a este tipo de sociedades como simuladas o bien aplicarles unas reglas de operaciones vinculadas no pensadas con la finalidad con las que están siendo usadas. El desconcierto en las distintas formas de calificación de las relaciones del socio profesional con su sociedad, en función del actuar, se ve muy claramente en la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 3 de Barcelona de 19 de septiembre

de 2022 (PA 9/2022), donde ante situaciones muy similares a unos profesionales se les califica su actuación de simulada y a otros se les regulariza a través del régimen de operaciones vinculadas, algo que no tiene sentido alguno y solo sirve para apoyar el fallo absolutorio.

En definitiva, espero que, a la vista de la doctrina contradictoria establecida por el TSJ del País Vasco, con muy buen criterio, se abra la vía para la admisión de alguna casación por parte del TS en la que sí se establezca algún criterio claro al que puedan atenerse los muchos profesionales que utilizan sociedades mercantiles en este país para el desarrollo de su actividad.