

La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido

Análisis de la [STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017](#)

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2019 no entra a analizar la posibilidad de que un profesional (abogado) cuente con una sociedad desde la que presta sus servicios a otra sociedad profesional (despacho colectivo), que es la que desarrolla el servicio de abogacía con los clientes, pese a que era la cuestión que se pretendía solventar con la admisión a casación, como se indicó en el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018. Esto es, pese a no pronunciarse expresamente, sí señala el tribunal que este tipo de estructuras pueden ser meros artificios jurídico-formales para minorar la carga fiscal, por lo que podrían ser consideradas sociedades simuladas. Ahora bien, el análisis de la posible simulación ha de llevarse a cabo caso por caso y ha de ser la Sala de instancia la que aprecie su existencia.

Nota: El presente trabajo se desarrolla dentro del proyecto de investigación y FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

1. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente presta servicios de abogacía. Los abogados integrados en el despacho perciben sus retribuciones de la sociedad recurrente a través de sociedades, no de forma directa como personas físicas. La Administración calificó las sociedades interpuestas entre la sociedad recurrente y los abogados como simuladas, exigiendo a la primera que hubiera practicado las correspondientes retenciones conforme al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el fallo confirma el criterio administrativo.

2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) establece como doctrina que (la negrita es nuestra):

[...] si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, **sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas**, por lo que, a *sensu contrario*, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del impuesto sobre sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata (sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.

- Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (*splitting*). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futu-

ra tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.

- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.

- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

Como sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución, de lo que se trata, y así se determina en el informe de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario.

El Tribunal Supremo (TS) concluye indicando que (la negrita es nuestra):

[...] 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.

Por lo que no procede pronunciarse sobre las preguntas formuladas por la Sección Primera en el auto de admisión ya que: «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».

3. Comentario crítico

El Auto del TS de 10 de mayo de 2018 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ070418–) había admitido a casación el recurso de la sociedad contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de abril de 2017 (rec. núm. 365/2009 –NFJ071117–) 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.

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** (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) no ha dado respuesta a las cuestiones planteadas por la Sección 1.ª en el auto de admisión, evitando pronunciarse sobre una cuestión muy debatida y objeto de múltiples inspecciones y contenciosos en los últimos doce años.

Ahora bien, pese a no llevar a cabo un pronunciamiento expreso sobre las materias controvertidas, sí que se han expresado opiniones que pueden tener sus consecuencias.

Por una parte, se afirma que es «indiscutible que la actividad profesional de la abogacía puede ejercitarse a través o por medio de la constitución de una sociedad profesional». En este caso el TS deja claro que los profesionales pueden optar por ejercer su actividad profesional a través de una sociedad mercantil, en contra del criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que ha venido defendiendo que las actividades profesionales lo son *intuitu personae* y, en consecuencia, deben tributar en el IRPF. Por tanto, este argumento debería decaer de forma automática, admitiendo la Administración tributaria la posible existencia de este tipo de sociedades, sin que ello sea fraudulento en sí mismo.

El problema surge cuando el TS señala que la sociedad constituida tiene que tener «una razón económica válida», concepto jurídico indeterminado, de compleja aplicación práctica, como sabemos por el artículo 89 de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS), que expresamente establece esta condición, al regular la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Desde luego, la interpretación efectuada por el TS, en vez de traer luz y aclarar la controversia existente, la complica más al condicionar la validez tributaria de la sociedad a que tenga una razón económica válida, más allá de la mera economía de opción tributaria. A mí se me ocurre que el simple hecho de constituir la sociedad

ya constituye una razón económica válida, puesto que permite limitar la responsabilidad del profesional, es más fácil la transmisión del negocio, etc.

Sin embargo, el TS no contento con la introducción de este control de razonabilidad de la constitución de la sociedad, también se atreve a afirmar que no es un motivo económico válido pretender ejercer una opción fiscal. Así, por ejemplo, excluye que la sociedad se haya constituido para «remansar» rentas. Me gustaría saber dónde está prohibido el remansamiento de rentas, que tanto persigue la AEAT y que el TS, con una falta de rigor absoluta, asume como criterio para calificar de simulada a aquellas sociedades profesionales que no repartan dividendos. Nos hemos instalado en la inmediatez de la recaudación como criterio para fijar la simulación, algo que no se sostiene con una mínima lógica jurídica. En España se distingue la imposición sobre la renta de las personas física y jurídicas, con tipos de gravamen diferentes, lo que no implica que optar por constituir una sociedad profesional signifique que se está buscando una elusión fiscal, ya que la misma no existe. La sociedad tributará al 25 % y después el socio cuando reciba el dividendo volverá a tributar en su IRPF, sin corrección de la doble imposición, entre el 19 y el 23 %, lo que genera un tipo efectivo entre el 44 y el 48 %, muy superior a los tipos medios efectivos del IRPF. Que se difiera temporalmente el pago del tributo no implica que no se pague. Desde luego, me cuesta asumir que nuestro Alto Tribunal acepte un argumento tan pobre como el «remansamiento» para pretender defender la «simulación» de la constitución de una sociedad. Las notas de la simulación tienen una sólida construcción doctrinal, que ahora parece poder borrarse de un plumazo con una simpleza insultante.

También se achaca el famoso *splitting* entre los socios, pero es que esta situación se produce en cualquier sociedad mercantil, sin que ello la convierta en una sociedad simulada. El abogado, a juicio de la AEAT y del TS, no puede tener una sociedad profesional con su cónyuge, aunque la normativa mercantil no se lo prohíba sino al contrario, como puede verse en el artículo 4 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. De nuevo se genera un prejuicio sobre determinadas formas jurídicas y un recelo en el ámbito tributario que no existe en el resto del ordenamiento. ¿No se genera un *splitting* en la sociedad que constituye un panadero con su cónyuge o el mecánico, etc.? Con este criterio la mayoría de sociedades familiares y pymes de este país son simuladas, un auténtico disparate.

Luego llegamos a otro argumento absurdo, que la sociedad del profesional puede ejercer varias actividades y algunas de ellas ser deficitarias. Faltaría más, la AEAT y el TS prohíben que el profesional pueda hacer más actividades económicas a través de su sociedad. Deberían plantearse eliminar la consolidación fiscal, los *holding*, la compensación de rentas en el IRPF, etc. Sinceramente, no puedo compartir el razonamiento del tribunal porque carece de fundamentación jurídica.

Y, para finalizar, llegamos al meollo de la cuestión, el distinto tratamiento de los gastos deducibles en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades (IS). En la sentencia se habla de la deducción de unos gastos que en ningún caso lo son como: «gastos o inversiones particu-

lares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares». Esta enumeración de gastos no son deducibles en el IS y si se hubieran deducido lo que tendría que haber hecho la AEAT es regularizar la base imponible del IS del socio, no ir por el camino fácil de que la sociedad es simulada para imputar sus beneficios en el IRPF del socio, sin ajuste o exclusión de gasto alguno, como ocurre en muchas inspecciones. La AEAT busca levantar cuotas por IRPF, sin preocuparse de hacer un trabajo largo y tedioso de análisis de los gastos deducidos en la sociedad.

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 ni en el 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.

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. Como muestra la siguiente afirmación:

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 el 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. El TS vuelve a exigir que la sociedad profesional cuente con «personal» o «infraestructura de trabajo». Me pregunto si se le pide esta misma infraestructura a la sociedad constituida por un pintor o un limpia cristales, que pueden contar con un rodillo, una escalera y poco más.

Desde luego, considero que el TS 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.

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 solo será posible «en su caso», es decir: no siempre, puede haber una «simulación» no culpable aunque haya un componente de ocultación.

Aquí el TS 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 TS 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 tienen estas cuestiones pendientes de resolución. Volveremos a ver pareceres discrepantes entre los distintos Tribunales Superiores de Justicia 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 TS, que ha de ser el máximo responsable de la unidad de interpretación de la jurisprudencia en España. No debería extrañarnos que la cuestión planteada y no resuelta vuelva a ser objeto de revisión en casación en un futuro no muy lejano.