

LA PRODUCCIÓN DE PROGRAMAS TELEVISIVOS COMO ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Análisis de la SAN de 30 de enero de 2015, rec. núm. 518/2011

Esaú Alarcón García

Profesor de la Universidad Abat Oliba CEU

1. SUPUESTO DE HECHO

Hubo un tiempo, en los albores del derecho mercantil contemporáneo, en el que la doctrina mercantilista discutió largamente acerca de la idoneidad del instrumento societario unipersonal para la realización de actividades económicas.

Superada esa fase, incipiente, ya nadie puso en duda la existencia de sociedades unipersonales ni, mucho menos, que a través de cualquier tipo de ente mercantil se pudieran llevar a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas.

El paso de los años, sin embargo, ha ido degradando el concepto de sociedad capitalista, al haberse convertido en un –uno más– nicho de fraude tributario, mediante la utilización de lo que se ha dado en conocer como sociedades instrumentales, que no son más que una mera apariencia societaria –una fiducia– a través de la cual obtener y remansar rentas con un coste fiscal liviano, si lo comparamos con la progresividad insita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Una primera tentativa utilizada por el legislador para atajar ese uso anómalo de las sociedades fue la creación del régimen de transparencia fiscal, posteriormente nominado como de sociedades patrimoniales, en virtud del cual –como es bien conocido– las rentas de las sociedades pasivas o de profesionales se atribuían directamente al socio, en una suerte de régimen de atribución de rentas al estilo del previsto para los entes sin personalidad jurídica en la normativa del IRPF.

El sistema, nuevamente, acabó pervirtiéndose con la creación de un sistema *seudodual* de IRPF, convirtiéndose así en auto de fe de su desaparición con efectos 1 de enero de 2007 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que estableció un régimen de neutralidad fiscal para aquellas sociedades patrimoniales que decidieran disolverse en lugar de pasar a estar sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades (IS).

Esta diacronía de los hechos no es ociosa, pues la ley del péndulo que suele regir los destinos del hombre, sitúa ahora mismo al orbe tributario en un statu quo en el que, no existiendo régimen

especial alguno de tributación para las sociedades de tipo profesional, la nueva Ley 27/2014 ha configurado como nuevo contribuyente del IS a otros entes sin personalidad jurídica, las sociedades civiles con objeto mercantil, tradicionalmente utilizadas también para llevar a cabo actividades profesionales y, todo ello, en el fragor de unos planes de lucha contra el fraude en los que se ha puesto la lupa de forma impetuosa –y, a veces, injustificada– en este tipo de sociedades dedicadas a la prestación de servicios, ya sean profesionales o artísticos.

Expuesto lo anterior, en el caso de autos la discusión judicial se contrae a la calificación como empresarial o como profesional de la actividad económica llevada a cabo por una compañía dedicada a la producción, dirección y presentación de programas de televisión y radio, pues en el primer caso la sociedad resultaría gravada en el régimen general del IS, siendo aplicable en cambio el extinto régimen de transparencia fiscal en el segundo supuesto.

A partir de las conclusiones a las que llega la Audiencia Nacional en la resolución comentada, se pueden extraer enseñanzas que afectan a la regularización de sociedades profesionales pretendidamente instrumentales, tan en boga hoy en día.

Por último, no deja de resultar llamativo otro aspecto que se trata de forma colateral por la resolución comentada, como es el incumplimiento de la doctrina de los actos propios que, secularmente, lleva a cabo la Administración tributaria en sus relaciones tributarias con los contribuyentes y que, si bien viene siendo atajada por los Tribunales de Justicia, obliga a los contribuyentes a compeler el auxilio judicial, siendo un ingrediente adicional de la inseguridad jurídica que se vive en el ámbito tributario.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sociedad recurrente tiene como objeto social la producción, presentación y dirección de programación en radio y televisión, siendo puesto en duda por parte de la Inspección de los Tributos que su actividad sea empresarial.

El contribuyente parte de la base de que su estructura empresarial va mucho más allá de la prestación de unos servicios *intuitu personae*, como alega la Administración, al llevar a efecto una actividad compleja desarrollada en diversas etapas –preproducción, producción, posproducción, dirección y presentación de programación televisiva y de radio–, en las que intervienen diferentes medios materiales y humanos propios de una actividad empresarial, disponiendo a tal fin de un número considerable de trabajadores y colaboradores externos, de un local y unos activos afectos al negocio empresarial.

A mayor abundamiento, se recuerdan por parte de la actora diversas contestaciones de la Dirección General de Tributos (DGT) en este sentido, entre las que concretamente está una –la número 74/2006, de 26 de marzo– formulada por ella misma.

La postura administrativa, por el contrario, se fundamenta en que los contratos formalizados entre la compañía investigada y los entes de radiotelevisión en los años comprobados tienen carácter personalísimo, pues lo que se contrataría serían los servicios personales de una persona para la dirección y presentación de determinados programas de radio y televisión, que según su opinión podrían ser contratados con aquella entidad o con cualquier otra. Es decir, la teoría incriminatoria de la Administración parte de la base, puramente teórica, del alto valor añadido del socio (el profesional, que en este caso es un conocido presentador televisivo) que es la cabeza visible de la sociedad.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que se combate por el contribuyente parte del mismo análisis contractual realizado por la Administración, para llegar también a la consideración de que se trata de unos servicios profesionales. Resulta curioso como el Tribunal administrativo aporta argumentos adicionales coadyuvantes a la liquidación administrativa, al teorizar acerca de aspectos no incluidos en el expediente como motivación administrativa, como que «el riesgo empresarial lo asumen básicamente las empresas contratantes al no existir una vinculación de las cantidades percibidas con el éxito de los programas producidos».

La Audiencia Nacional comienza su análisis desarbolando una afirmación de la que se partía de forma apodíctica, cual era el hecho de que la entidad regularizada fuera una sociedad de profesionales que prestara servicios profesionales, debido a que una parte importante de los profesionales que colaboraban en el desempeño de su actividad –el llamado «equipo de talento»– eran en realidad terceros ajenos a su accionariado.

A partir de aquí, el Tribunal llega a la consideración de que la ideación, preparación y realización de programas de radio y televisión excede del carácter personalísimo intrínseco a la prestación de servicios por parte de una sociedad profesional, sin que sea óbice de dicha conclusión la especial relevancia de la persona del socio mayoritario –y presentador del programa– a la hora de la concertación contractual con los entes de radiotelevisión.

La *ratio decidendi* del juzgador no olvida, para acabar condenando en costas a la demandada, la incongruencia omisiva cometida por el TEAC en la resolución que se impugna, al no rebatir previas contestaciones de la DGT «que ni siquiera menciona» en las que se basaba la actuación del administrado, mostrando en este sentido sorpresa por la arbitrariedad que supone desconocer la vinculación de la Administración al acto propio, como símbolo de respeto a la confianza legítima y de buena fe.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Se ha anticipado que las conclusiones que cabe extraer de la resolución que se comenta exceden con mucho del propio objeto debatido judicialmente, que se centra en un régimen tributario a día de hoy desaparecido, para encaminarnos a otro tema candente hoy día en el ámbito tributario y en la opinión pública, como es el de la instrumentalización de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles.

En efecto, gran parte de los argumentos utilizados por la Administración se basan en una relectura de los contratos firmados por la entidad recurrente con diversos entes de radiotelevisión, mediante un arma legal que actualmente está siendo utilizada de forma masiva para conseguir la recalificación de los negocios jurídicos llevados a cabo por las sociedades profesionales: la recalificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT), relativo a la calificación, en conexión con la simulación prevista en el artículo 16 del mismo texto legal.

Para ello, es común que la Inspección de los Tributos se fundamente en la teoría del negocio indirecto como un instrumento antielusión, procediendo a la calificación de los contratos de acuerdo a lo que según su parecer era la intención de los contratantes o la verdadera finalidad del conjunto negocial, prescindiendo incluso de su causa.

Esta vía le brinda una posibilidad a la Administración para regularizar la situación de un contribuyente sin el encorsetamiento y dificultades que plantean el conflicto en la aplicación de la norma –no sancionable, a día de hoy y sometido a un procedimiento específico– o una revisión exhaustiva y minuciosa de la existencia de medios materiales y humanos reales en las sociedades objeto de investigación.

De esta manera, los actuarios de la Hacienda Pública parecen haber encontrado una forma estandarizada de emitir liquidaciones a las sociedades de profesionales o artistas, en virtud de las cuales se procede a considerar a la sociedad que les representa o de la que son socios, en todo caso y sin posibilidad de prueba en contrario, como una fiducia sobre la que se levantaría el velo, imputándole al socio todos los rendimientos que esta obtuviera, eliminando toda posibilidad de deducción de gastos al considerarlos no afectos a actividad económica alguna y regularizando a su vez el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la parte considerada no deducible.

Este estereotipo clásico de liquidación administrativa se puede ver alterado, a gusto del inspector, si considera pertinente a su vez aplicar la normativa de operaciones vinculadas para, así, proceder a realizar ajustes secundarios entre los sujetos objeto de comprobación –que siempre darán como resultado un aumento de la recaudación, lógicamente–. Debe señalarse, no obstante, que esta mezcolanza entre los artículos 13 y 16 de la LGT y 16 de la LIS es una mecánica liquidatoria que ya ha sido puesta en duda por parte de nuestro Alto Tribunal, en Sentencia de 15 de septiembre de 2014 [rec. núm. 3948/2012 (NFJ056145)].

El habitual colofón a tales expedientes se produce con el inicio de un gravoso procedimiento sancionador en sede administrativa, a pesar de que ya comienza a existir cierta jurisprudencia que impondría, en caso de que un actuario del fisco considerara la existencia de simulación, la remisión del tanto de culpa a la vía penal, tal y como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 [rec. núm. 3611/2013 (NFJ057176)].

Una ulterior alternativa utilizada por el fisco para regularizar a sociedades profesionales y artísticas ha sido, únicamente, proceder a una valoración de operaciones vinculadas entre la persona física-socio profesional y su sociedad sin poner en duda la bondad de la sociedad, como

ocurre en un caso resuelto por el TEAC el pasado 11 de septiembre de 2014 [R. G. 5473/2012 (NFJ056002)], relativo a una conocida presentadora televisiva.

Como primera aproximación al asunto de autos, debe señalarse que tal manera de afrontar las relaciones tributarias con los contribuyentes, mediante liquidaciones a todo trance basadas en argumentos teóricos y ante las que la aportación de pruebas resulta un ejercicio inútil, resulta reprochable y así lo ha reconocido reciente jurisprudencia menor. Así, las Sentencias 1024/2014, de 29 de diciembre (rec. núm. 293/2011), y 36/2015, de 26 de enero [rec. núm. 307/2011 (NFJ057487)], ambas del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, consideran que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades no puede considerarse de por sí anómala y, de este modo, se entiende como perfectamente legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales –en el caso, de abogacía– de personas físicas.

Estas resoluciones muestran como punto cenital de su motivación, acerca de la inexistencia de la simulación imputada por la Administración, el hecho de que esta se base meramente en la ausencia de elementos personales y materiales. «La mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias», de forma que «para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial se trata de ver si las sociedades 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 el estado actual de las cosas, tales medios –los materiales y humanos– 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 (...) sin que exista simulación».

Otra cosa, perfectamente denunciabile, es la pura interposición societaria con el único objetivo de simular la obtención de rentas que son claramente del socio, sin la voluntad de aquella sociedad de intervenir en el mercado de bienes o de servicios.

Esa utilización de sociedades de forma fraudulenta ha sido objeto de diversas resoluciones judiciales, siendo destacables algunos supuestos en los que se dictaron liquidaciones a socios de conocidos despachos de abogados, que instrumentalizaban sus honorarios a través de compañías interpuestas que no prestaban servicios a terceros ni disponían de medios para la realización de actividad económica alguna.

Este es el supuesto que dio lugar a una primera Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 [R.G. 3867/2010 (NFJ050559)], relativa a un prestigioso despacho de abogados cuyos socios facturaban a través de compañías mediales o instrumentales, sin medios para la realización real de una actividad económica.

En efecto, en tales supuestos, en los que los servicios proporcionados por los socios lo son en las instalaciones del despacho pagador y no de la sociedad interpuesta, en que la facturación del despacho a sus clientes aparece firmada por los socios y no por la interpuesta, en que es el despacho –y no la interpuesta– el que paga los gastos en que incurren los socios en el desarrollo

de su actividad y en el que los medios personales de la sociedad interpuesta son aparentes, resulta evidente la existencia de una anomalía negocial reconducible al concepto de simulación tributaria.

Ejemplos clarificadores de tal mecánica defraudatoria son los que figuran en autos de las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2015, en recursos de casación para unificación de doctrina, números 2129/2013 y 1670/2013.

A pesar de ello, se pueden encontrar supuestos parecidos en los que a pesar de finalizar mediante sentencia desestimatoria en vía administrativa de las alegaciones de los afectados, aceptándose así la incriminación del uso simulado de sociedades interpuestas, fueron objeto de previa absolución en vía penal al considerarse, en ese ámbito jurídico, que no existían indicios suficientes para una imputación penal por simulación, tal y como reflejaron el Auto de 11 de mayo de 2010 del Juzgado de Instrucción n.º 6 de Madrid –rec. 14/2009– y el Auto que resolvió la apelación de dicho asunto, n.º 505/2011 de la Sección 2.ª de la Audiencia Provincial de Madrid –apelación penal n.º 506/2009–.

De todo lo que se acaba de comentar, lo que resulta evidente es que la Administración debería huir del automatismo de dictar liquidaciones estereotipadas en el caso de que actividades profesionales o artísticas se lleven a cabo bajo una forma societaria, dejando a un lado los apriorismos para fundamentar sus regularizaciones en una prueba indiciaria sólida y completa basada en la inexistencia real de medios materiales y personales de la sociedad en cuestión.

Por ello, la resolución que se comenta supone un importante antecedente de lo que puede ser el panorama judicial futuro de este proceso de regularización fiscal al sector profesional y artístico que se ha vivido en los últimos años y que está siendo ahora discutido en los Tribunales de Justicia.

En este orden de cosas es destacable como la Sala evalúa una serie de datos económicos –el importe de los gastos de personal, los modelos de retenciones practicadas, el alto valor del inmovilizado, las facturas recibidas– que «ponen de manifiesto la existencia de una auténtica organización empresarial en el sentido del artículo 25.1 de la Ley del IRPF, es decir, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Y es que, como se ha reiterado, los argumentos utilizados en muchas ocasiones por la Inspección para regularizar a sociedades profesionales pretendidamente interpuestas no siempre han valorado adecuadamente las pruebas que soportaban el expediente administrativo, basándose exclusivamente la regularización en interpretaciones teóricas apodícticas, sin sostén fáctico suficiente, en aras de una absurda unicidad de criterio administrativo o de un afán recaudatorio desmedido.

A ello debe añadirse otra habitual patología en el quehacer administrativo, como es el quebrantamiento (grave) del principio de seguridad jurídica proclamado por la Carta Magna al contrariar –sin parar mientes en– sus propios actos administrativos previos. Hecho este de especial relevancia si, como ocurre en el caso de autos, no nos encontramos únicamente ante la ya de por

sí denunciabile actitud de obviar previas resoluciones de la DGT, sino de no tener en cuenta una contestación dada por el organismo consultivo al propio contribuyente, aportada además al expediente desde el primer momento.

Por último, no puede acabarse esta reflexión sin pensar en la paradoja que supone que, en lugar de intentar atajarse la deshonesta utilización de sociedades instrumentales por vía legislativa, la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, trae consigo la inclusión de las sociedades civiles con objeto mercantil como un nuevo contribuyente de dicho tributo, en detrimento de la atribución de rentas al socio que se venía realizando hasta ahora.

Ello determinará que las sociedades civiles de tipo profesional, que parecen ser las (¿únicas?) destinatarias de esta novedad legislativa, pasen a ser gravadas por aquel tributo, engordando así de forma absurda el número de contribuyentes que se puedan sentir atraídos por la instrumentación societaria de su actividad profesional.

Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. [2012]: «Retribución de socios de sociedades mercantiles: precisiones a una nota aclaratoria?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, págs. 65 y ss.

CARRASQUER CLARI, M.ª L. [2014]: «El negocio indirecto: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, págs. 87 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R. [2015]: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, págs. 11 y ss.

NAVARRO SANCHÍS, F. J. [2013]: *La doctrina de los actos propios*, *Iuris&Lex –elEconomista–* de 22 de noviembre.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 162, págs. 109 y ss.

PÉREZ POMBO, E. [2013]: *Acerca de sociedades profesionales interpuestas: la picaresca en los bufetes*, www.fiscalblog.es, de 7 de mayo.

ROMERO PLAZA, C. [2015]: *Prueba y tributos*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. 2013: *La seguridad jurídica en crisis (una visión general en el ámbito tributario)*, AEDAF, de 16 de noviembre.

La postura administrativa, por el contrario, se fundamenta en que los contratos formalizados entre la compañía investigada y los entes de radiotelevisión en los años comprobados tienen carácter personalísimo, pues lo que se contrataría serían los servicios personales de una persona para la dirección y presentación de determinados programas de radio y televisión, que según su opinión podrían ser contratados con aquella entidad o con cualquier otra. Es decir, la teoría incriminatoria de la Administración parte de la base, puramente teórica, del alto valor añadido del socio (el profesional, que en este caso es un conocido presentador televisivo) que es la cabeza visible de la sociedad.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que se combate por el contribuyente parte del mismo análisis contractual realizado por la Administración, para llegar también a la consideración de que se trata de unos servicios profesionales. Resulta curioso como el Tribunal administrativo aporta argumentos adicionales coadyuvantes a la liquidación administrativa, al teorizar acerca de aspectos no incluidos en el expediente como motivación administrativa, como que «el riesgo empresarial lo asumen básicamente las empresas contratantes al no existir una vinculación de las cantidades percibidas con el éxito de los programas producidos».

La Audiencia Nacional comienza su análisis desarbolando una afirmación de la que se partía de forma apodíctica, cual era el hecho de que la entidad regularizada fuera una sociedad de profesionales que prestara servicios profesionales, debido a que una parte importante de los profesionales que colaboraban en el desempeño de su actividad –el llamado «equipo de talento»– eran en realidad terceros ajenos a su accionariado.

A partir de aquí, el Tribunal llega a la consideración de que la ideación, preparación y realización de programas de radio y televisión excede del carácter personalísimo intrínseco a la prestación de servicios por parte de una sociedad profesional, sin que sea óbice de dicha conclusión la especial relevancia de la persona del socio mayoritario –y presentador del programa– a la hora de la concertación contractual con los entes de radiotelevisión.

La *ratio decidendi* del juzgador no olvida, para acabar condenando en costas a la demandada, la incongruencia omisiva cometida por el TEAC en la resolución que se impugna, al no rebatir previas contestaciones de la DGT «que ni siquiera menciona» en las que se basaba la actuación del administrado, mostrando en este sentido sorpresa por la arbitrariedad que supone desconocer la vinculación de la Administración al acto propio, como símbolo de respeto a la confianza legítima y de buena fe.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Se ha anticipado que las conclusiones que cabe extraer de la resolución que se comenta exceden con mucho del propio objeto debatido judicialmente, que se centra en un régimen tributario a día de hoy desaparecido, para encaminarnos a otro tema candente hoy día en el ámbito tributario y en la opinión pública, como es el de la instrumentalización de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles.

En efecto, gran parte de los argumentos utilizados por la Administración se basan en una relectura de los contratos firmados por la entidad recurrente con diversos entes de radiotelevisión, mediante un arma legal que actualmente está siendo utilizada de forma masiva para conseguir la recalificación de los negocios jurídicos llevados a cabo por las sociedades profesionales: la recalificación del artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT), relativo a la calificación, en conexión con la simulación prevista en el artículo 16 del mismo texto legal.

Para ello, es común que la Inspección de los Tributos se fundamente en la teoría del negocio indirecto como un instrumento antielusión, procediendo a la calificación de los contratos de acuerdo a lo que según su parecer era la intención de los contratantes o la verdadera finalidad del conjunto negocial, prescindiendo incluso de su causa.

Esta vía le brinda una posibilidad a la Administración para regularizar la situación de un contribuyente sin el encorsetamiento y dificultades que plantean el conflicto en la aplicación de la norma –no sancionable, a día de hoy y sometido a un procedimiento específico– o una revisión exhaustiva y minuciosa de la existencia de medios materiales y humanos reales en las sociedades objeto de investigación.

De esta manera, los actuarios de la Hacienda Pública parecen haber encontrado una forma estandarizada de emitir liquidaciones a las sociedades de profesionales o artistas, en virtud de las cuales se procede a considerar a la sociedad que les representa o de la que son socios, en todo caso y sin posibilidad de prueba en contrario, como una fiducia sobre la que se levantaría el velo, imputándole al socio todos los rendimientos que esta obtuviera, eliminando toda posibilidad de deducción de gastos al considerarlos no afectos a actividad económica alguna y regularizando a su vez el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la parte considerada no deducible.

Este estereotipo clásico de liquidación administrativa se puede ver alterado, a gusto del inspector, si considera pertinente a su vez aplicar la normativa de operaciones vinculadas para, así, proceder a realizar ajustes secundarios entre los sujetos objeto de comprobación –que siempre darán como resultado un aumento de la recaudación, lógicamente–. Debe señalarse, no obstante, que esta mezcolanza entre los artículos 13 y 16 de la LGT y 16 de la LIS es una mecánica liquidatoria que ya ha sido puesta en duda por parte de nuestro Alto Tribunal, en Sentencia de 15 de septiembre de 2014 [rec. núm. 3948/2012 (NFJ056145)].

El habitual colofón a tales expedientes se produce con el inicio de un gravoso procedimiento sancionador en sede administrativa, a pesar de que ya comienza a existir cierta jurisprudencia que impondría, en caso de que un actuario del fisco considerara la existencia de simulación, la remisión del tanto de culpa a la vía penal, tal y como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2014 [rec. núm. 3611/2013 (NFJ057176)].

Una ulterior alternativa utilizada por el fisco para regularizar a sociedades profesionales y artísticas ha sido, únicamente, proceder a una valoración de operaciones vinculadas entre la persona física-socio profesional y su sociedad sin poner en duda la bondad de la sociedad, como

ocurre en un caso resuelto por el TEAC el pasado 11 de septiembre de 2014 [R. G. 5473/2012 (NFJ056002)], relativo a una conocida presentadora televisiva.

Como primera aproximación al asunto de autos, debe señalarse que tal manera de afrontar las relaciones tributarias con los contribuyentes, mediante liquidaciones a todo trance basadas en argumentos teóricos y ante las que la aportación de pruebas resulta un ejercicio inútil, resulta reprochable y así lo ha reconocido reciente jurisprudencia menor. Así, las Sentencias 1024/2014, de 29 de diciembre (rec. núm. 293/2011), y 36/2015, de 26 de enero [rec. núm. 307/2011 (NFJ057487)], ambas del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia, consideran que la prestación de servicios profesionales a través de sociedades no puede considerarse de por sí anómala y, de este modo, se entiende como perfectamente legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales –en el caso, de abogacía– de personas físicas.

Estas resoluciones muestran como punto cenital de su motivación, acerca de la inexistencia de la simulación imputada por la Administración, el hecho de que esta se base meramente en la ausencia de elementos personales y materiales. «La mencionada elusión no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias», de forma que «para acreditar la existencia de simulación, en la causa negocial se trata de ver si las sociedades 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 el estado actual de las cosas, tales medios –los materiales y humanos– 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 (...) sin que exista simulación».

Otra cosa, perfectamente denunciabile, es la pura interposición societaria con el único objetivo de simular la obtención de rentas que son claramente del socio, sin la voluntad de aquella sociedad de intervenir en el mercado de bienes o de servicios.

Esa utilización de sociedades de forma fraudulenta ha sido objeto de diversas resoluciones judiciales, siendo destacables algunos supuestos en los que se dictaron liquidaciones a socios de conocidos despachos de abogados, que instrumentalizaban sus honorarios a través de compañías interpuestas que no prestaban servicios a terceros ni disponían de medios para la realización de actividad económica alguna.

Este es el supuesto que dio lugar a una primera Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2013 [R.G. 3867/2010 (NFJ050559)], relativa a un prestigioso despacho de abogados cuyos socios facturaban a través de compañías mediales o instrumentales, sin medios para la realización real de una actividad económica.

En efecto, en tales supuestos, en los que los servicios proporcionados por los socios lo son en las instalaciones del despacho pagador y no de la sociedad interpuesta, en que la facturación del despacho a sus clientes aparece firmada por los socios y no por la interpuesta, en que es el despacho –y no la interpuesta– el que paga los gastos en que incurren los socios en el desarrollo

de su actividad y en el que los medios personales de la sociedad interpuesta son aparentes, resulta evidente la existencia de una anomalía negocial reconducible al concepto de simulación tributaria.

Ejemplos clarificadores de tal mecánica defraudatoria son los que figuran en autos de las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2015, en recursos de casación para unificación de doctrina, números 2129/2013 y 1670/2013.

A pesar de ello, se pueden encontrar supuestos parecidos en los que a pesar de finalizar mediante sentencia desestimatoria en vía administrativa de las alegaciones de los afectados, aceptándose así la incriminación del uso simulado de sociedades interpuestas, fueron objeto de previa absolución en vía penal al considerarse, en ese ámbito jurídico, que no existían indicios suficientes para una imputación penal por simulación, tal y como reflejaron el Auto de 11 de mayo de 2010 del Juzgado de Instrucción n.º 6 de Madrid –rec. 14/2009– y el Auto que resolvió la apelación de dicho asunto, n.º 505/2011 de la Sección 2.ª de la Audiencia Provincial de Madrid –apelación penal n.º 506/2009–.

De todo lo que se acaba de comentar, lo que resulta evidente es que la Administración debería huir del automatismo de dictar liquidaciones estereotipadas en el caso de que actividades profesionales o artísticas se lleven a cabo bajo una forma societaria, dejando a un lado los apriorismos para fundamentar sus regularizaciones en una prueba indiciaria sólida y completa basada en la inexistencia real de medios materiales y personales de la sociedad en cuestión.

Por ello, la resolución que se comenta supone un importante antecedente de lo que puede ser el panorama judicial futuro de este proceso de regularización fiscal al sector profesional y artístico que se ha vivido en los últimos años y que está siendo ahora discutido en los Tribunales de Justicia.

En este orden de cosas es destacable como la Sala evalúa una serie de datos económicos –el importe de los gastos de personal, los modelos de retenciones practicadas, el alto valor del inmovilizado, las facturas recibidas– que «ponen de manifiesto la existencia de una auténtica organización empresarial en el sentido del artículo 25.1 de la Ley del IRPF, es decir, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

Y es que, como se ha reiterado, los argumentos utilizados en muchas ocasiones por la Inspección para regularizar a sociedades profesionales pretendidamente interpuestas no siempre han valorado adecuadamente las pruebas que soportaban el expediente administrativo, basándose exclusivamente la regularización en interpretaciones teóricas apodícticas, sin sostén fáctico suficiente, en aras de una absurda unicidad de criterio administrativo o de un afán recaudatorio desmedido.

A ello debe añadirse otra habitual patología en el quehacer administrativo, como es el quebrantamiento (grave) del principio de seguridad jurídica proclamado por la Carta Magna al contrariar –sin parar mientes en– sus propios actos administrativos previos. Hecho este de especial relevancia si, como ocurre en el caso de autos, no nos encontramos únicamente ante la ya de por

sí denunciabile actitud de obviar previas resoluciones de la DGT, sino de no tener en cuenta una contestación dada por el organismo consultivo al propio contribuyente, aportada además al expediente desde el primer momento.

Por último, no puede acabarse esta reflexión sin pensar en la paradoja que supone que, en lugar de intentar atajarse la deshonesto utilización de sociedades instrumentales por vía legislativa, la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, trae consigo la inclusión de las sociedades civiles con objeto mercantil como un nuevo contribuyente de dicho tributo, en detrimento de la atribución de rentas al socio que se venía realizando hasta ahora.

Ello determinará que las sociedades civiles de tipo profesional, que parecen ser las (¿únicas?) destinatarias de esta novedad legislativa, pasen a ser gravadas por aquel tributo, engordando así de forma absurda el número de contribuyentes que se puedan sentir atraídos por la instrumentación societaria de su actividad profesional.

Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. [2012]: «Retribución de socios de sociedades mercantiles: precisiones a una nota aclaratoria?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, págs. 65 y ss.

CARRASQUER CLARI, M.ª L. [2014]: «El negocio indirecto: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, págs. 87 y ss.

FALCÓN Y TELLA, R. [2015]: «Las "sociedades civiles con objeto mercantil" (que no existen), como nuevos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades profesionales inscritas», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, págs. 11 y ss.

NAVARRO SANCHÍS, F. J. [2013]: *La doctrina de los actos propios*, *Iuris&Lex –elEconomista–* de 22 de noviembre.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2014]: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 162, págs. 109 y ss.

PÉREZ POMBO, E. [2013]: *Acerca de sociedades profesionales interpuestas: la picaresca en los bufetes*, www.fiscalblog.es, de 7 de mayo.

ROMERO PLAZA, C. [2015]: *Prueba y tributos*, Tirant Lo Blanch, Valencia.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. 2013: *La seguridad jurídica en crisis (una visión general en el ámbito tributario)*, AEDAF, de 16 de noviembre.