

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/3867/2010 de 21/03/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 6ª

IRPF. Rendimientos de actividad profesional. Sociedades de profesionales. Sociedades interpuestas. Simulación.

Se trata de un supuesto que ha generado bastantes conflictos en vía administrativa y jurisdiccional. En este caso, se trata de una sociedad de profesionales (abogados) que factura como tal a los clientes y encarga las tareas concretas de asesoramiento a los distintos abogados, socios de la sociedad de profesionales, que, a su vez, facturan a la sociedad de profesionales a través de sociedades constituidas por cada uno de ellos.

Pues bien, a juicio del TEAC, la interposición de la segunda sociedad entre el abogado y la sociedad que factura a los clientes es una simulación relativa, pues se pretende básicamente disminuir la retención y la tributación final de los socios, sin que se haya acreditado que las sociedades interpuestas añadan nada al servicio personal de cada abogado.

Ha de destacarse cómo el TEAC perfila sus argumentos en orden a considerar que la Inspección actuó correctamente, y, más aún, para confirmar la procedencia de una sanción por falta de ingreso de las retenciones –inexigibles en aplicación de la doctrina del tribunal Supremo–, sanción que a todas luces es desproporcionada.

Fundamentos de derecho

SEXTO... Por lo que hace a la cuestión de fondo planteada en el presente expediente, sostiene la Inspección la concurrencia de simulación relativa, en tanto los servicios que se dicen prestados por las que denomina ‘sociedades interpuestas’ (Y, S.L., Z, S.L., W, S.L., V, S.L., T, S.L. y S, S.L.), se corresponden con servicios prestados por personas físicas, socios de X, S.L. con el detalle que allí se recoge, tratando con ello de escapar del mayor tipo impositivo que grava las rentas de las personas físicas respecto de las jurídicas, evitando igualmente realizar la correspondiente retención e ingresar su importe en el tesoro. Sustenta tal parecer en los numerosos indicios que se dicen aportar.

Por el contrario, sostiene la representación de la reclamante que no concurren ninguno de los requisitos propios de la simulación.

SEPTIMO... El debate surge cuando los servicios jurídicos que prestan cada uno de los socios de X, S.L. a los clientes de éste, se dicen prestados por una sociedad de intermediación en la que participa cada socio en cuestión, surgiendo así un doble y simultáneo sistema retributivo por parte de X, S.L. a favor del socio y a favor de aquella sociedad de intermediación, participada por el socio. Y esas dos formas o vías de retribuirse los servicios jurídicos que presta el socio de X, S.L. al cliente de X, S. L., tienen distinto tratamiento y carga tributaria, como evidencia la Inspección en el acuerdo aquí recurrido...

... La presente resolución debe determinar si la intermediación de aquellas sociedades en la prestación de los servicios jurídicos de X, S.L. a sus clientes, responde a una realidad material sustancial, con una causa negocial lícita o si, por el contrario, nos encontramos ante meros artificios jurídico-formales que tratan de simular una realidad

material y que tienen por única finalidad minorar la carga fiscal de las rentas que obtienen los socios, abogados, por la prestación de sus servicios, mediante esa doble vía de retribución.

Planteada así la cuestión esencial del presente expediente, valga señalar de antemano que situaciones como las que acaban de describirse no representan una novedad para este Tribunal...

OCTAVO... Se impone interrogarse si, disponiendo de esta completa infraestructura de medios que proporciona la sociedad X, S.L. a sus socios y abogados, y el régimen de organización y retribución de los socios del despacho en el ejercicio de su profesión, resulta creíble la necesidad o conveniencia de interposición de las citadas sociedades a los efectos de prestar el mismo servicio jurídico al cliente de X, S.L., sin que se vislumbre siquiera en el expediente qué valor pueden añadir a dicho servicio. Valga anticipar que la respuesta es negativa...

NOVENO... En esta tesitura, en la que el cliente contrata con X, S.L. la prestación de unos servicios jurídicos, servicios estos que ejerce materialmente aquel socio o abogado asignado al efecto, la interposición de una sociedad mercantil no aporta ni altera nada...

La construcción de la realidad formal perseguida por aquellas seis empresas, al servicio de los intereses de D. B, D. C, D. E, D. D y D. F, no tiene otra finalidad que la de aparentar la realidad material de prestación de servicios jurídicos, simulando una realidad incuestionable, cual es que tales servicios jurídicos son prestados a los clientes de X, S.L. por los socios de tal despacho, amparándose en la amplia infraestructura que a estos efectos pone a su disposición el despacho de abogados, permitiendo de ese modo que los socios de X, S.L. 'escapen' del tipo marginal del IRPF en las rentas que desvían a esas sociedades, de las que son accionistas ellos mismos junto con sus cónyuges y otros familiares próximos...

DECIMOPRIMERO... En su defensa, la representación de la reclamante imputa a la Inspección no aceptar el cambio normativo que, desde el primero de enero de 2003 supuso la desaparición del régimen de 'transparencia fiscal' de las sociedades de profesionales, pretendiendo seguir aplicando las consecuencias de tal régimen fiscal derogado, mediante la construcción artificial de tal simulación negocial.

Al respecto obvia reiterar lo argumentado hasta ahora, en tanto este Tribunal considera acreditada la simulación denunciada por la Inspección, con la clara finalidad de minorar improcedentemente la carga tributaria que deben soportar, en Derecho, las rentas percibidas por los socios de X, S.L. como contraprestación de los servicios prestados.

Al tiempo que lo anterior disipa cualquier atisbo de estar ante la economía de opción que igualmente sostiene la reclamante, debe manifestar este Tribunal su rechazo a las tesis de la representación de la actora, quien imputa a la Inspección su deseo de aplicar un régimen fiscal derogado, cual es el de 'transparencia fiscal'...

... Lo que advierte este Tribunal a la vista de los hechos acreditados en el expediente, fruto de las labores de Inspección de la Administración tributaria, es justamente lo contrario de lo sostenido por la reclamante; así, la derogación de aquel régimen de 'transparencia fiscal' ha constituido precisamente el pistoletazo de salida para que algunas sociedades de profesionales, como las que aquí nos ocupa, se hayan visto tentadas a reducir improcedentemente la carga tributaria de sus socios mediante la interposición de sociedades...

DECIMOSEGUNDO... Por lo que hace a la sanción, confirmado que el sujeto pasivo debió practicar retención e ingresar los correspondientes importes en la Hacienda Pública en tal concepto...

Difícilmente podemos encontrarnos en el terreno tributario con una reprobación mayor, merecedora de la correspondiente sanción, que la derivada de la intermediación ficticia en la actividad económica de personas jurídicas, con la única finalidad de eludir o escapar de la tributación del tipo impositivo marginal en el ámbito del IRPF, esto es, de que aquellos contribuyentes con elevadas rentas se sirvan de una simulación negocial para escapar de la progresividad tributaria, vital fundamento éste que sostiene nuestro Estado Social, en claro desprecio al Principio de progresividad impositiva que recoge el artículo 31.1 de nuestra Constitución...

DECIMOTERCERO... Por último reseñar que el hecho que la cantidad exigida por la Inspección al sujeto pasivo en concepto de cuota tributaria ascienda a cero euros, no perjudica las consideraciones hechas en la presente Resolución, ni altera la base de la sanción a considerar. Como tiene establecido este Tribunal en el fallo de su resolución de 26 de junio de 2012, dictada en recurso de alzada para la unificación de criterio número RG.2544/2010, para el caso en que la cuota tributaria exigida al retenedor decae como consecuencia de la liquidación del impuesto personal por el preceptor (en el presente caso, por regularizarse simultáneamente la tributación personal de los socios de X, S.L.):

“Regularizada por la Administración la situación tributaria de un obligado a retener, que no ha practicado las retenciones a que estaba obligado, o las practicado por un importe inferior al debido, y no resultando exigible el pago de la liquidación, pues la exigencia de este pago da lugar, o puede dar lugar, a un enriquecimiento injusto de la Administración (...), no procede anular automáticamente la sanción que deriva de esa regularización al retenedor, sino que, por el contrario, puede mantenerse esa sanción, siempre que concurren los demás elementos precisos para ello, en particular la acreditación del elemento subjetivo de la culpabilidad del obligado a practicar la retención.

La infracción cometida es la tipificada en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, siendo la base de la sanción (de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 2063/2004 por el que se regula el Reglamento sancionador) la cantidad a ingresar que en su momento debió consignarse en la autoliquidación por retenciones que debió presentar el obligado a retener, cantidad que ha sido determinada por la Administración en la regularización llevada a cabo”...

Partiendo, pues, de la distinción entre deuda tributaria y sanción, es cierto que nuestro ordenamiento admite el pago de un tercero, si bien lo admite como medio de extinción de la deuda tributaria (así, artículo 33 del Reglamento General de Recaudación, aprobado mediante Real Decreto 939/2005). En cambio, no contempla la conducta de un tercero como excusa absolutoria que vede la imposición de sanciones o de penas, ni en el ámbito administrativo ni en el penal.

A la vista de los preceptos transcritos, en los supuestos aquí analizados, el obligado que incumple su obligación (el retenedor) no procede en modo alguno a la regularización voluntaria, aunque extemporánea, de su situación tributaria, sino que simplemente un tercero ha procedido posteriormente al pago de la cuota, actuando además este tercero no voluntariamente (sino por expresa disposición legal, que le impone la obligación de presentar las autoliquidaciones correspondientes a su propia imposición personal), tercero éste que, es más, se ha visto “perjudicado” por la actuación del retenedor, pues al presentar el preceptor de la renta su autoliquidación, sin deducirse las retenciones que se le debieron practicar, estará obligado a ingresar un importe superior al que le hubiera correspondido si tales retenciones le hubieran sido practicadas, o bien obtendrá una devolución inferior. Esta actuación o conducta del tercero en nada debe alterar, a juicio de este Tribunal, la apreciación de la comisión de una infracción por el retenedor y su consiguiente sanción de conformidad con el tipo del artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, en función de la cantidad que debió ingresarse en su momento...