

Spanish Tax Alert

Prestación de servicios profesionales a través de sociedades

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

1. Introducción

Son muchos los casos en los que diferentes tipos de profesionales tales como abogados, asesores, médicos, artistas, deportistas, etc., ejercen su actividad a través de sociedades, en muchos casos unipersonales, tratando de rebajar así su tributación efectiva. Esta forma de proceder ha sido y es objeto de numerosas actuaciones inspectoras en las que la Administración, y a la postre los tribunales, tanto por la vía administrativa como por la judicial, han llevado en muchos casos el debate al ámbito de la simulación y de los negocios anómalos y, en otros, al terreno de las operaciones vinculadas, llegando mayoritariamente a un resultado similar, esto es, ignorar fiscalmente a la sociedad e imputar las rentas percibidas por ésta a los socios, aplicando así una suerte de «transparencia fiscal» en esos casos.

2. Interpretaciones orientadas a imputar las rentas a los socios

En esa línea recordemos, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 27 de mayo del 2014 (JT 2014\1334), por medio de la cual el tribunal, sin discutir la posibilidad real de prestar servicios profesionales (en este caso se trataba de abogados) a través de sociedades mercantiles, consideró en el caso enjuiciado, en línea con la Administración, que existía simulación negocial. Dicha conclusión

se justificó con el hecho de que la entidad a través de la cual el abogado presta sus servicios a una sociedad de la que a la vez es socio no contaba con una organización de «medios materiales y humanos» para desarrollar su actividad. En ese sentido destaca el tribunal que la sociedad para la que se prestan los servicios es la que pone a disposición de los abogados del despacho (que actúan a través de entidades mercantiles) tanto sus instalaciones como el resto de los medios personales y materiales para el desempeño de su actividad y la que se encarga también del pago de la mayor parte de los gastos devengados por los abogados en el desarrollo de su actividad, además de ser la que emite facturas a sus clientes, firmadas siempre por un abogado del despacho y nunca por las entidades mercantiles creadas por estos profesionales para desarrollar su actividad. Sobre la base de estos aspectos, el tribunal consideró conforme a derecho la decisión administrativa de imputar al abogado, persona física, la prestación de los servicios de carácter profesional, recuperando así, por vía administrativa, el mecanismo de la transparencia fiscal.

Una cuestión similar fue abordada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre del 2014, aunque en esta ocasión, sin cuestionar la posibilidad de que una actividad profesional se lleve a cabo a través de una sociedad, el tribunal se apoya en el régimen de las operaciones

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

vinculadas para efectuar una valoración a precio de mercado de los servicios prestados por la profesional (en este caso, periodista) a sus sociedades, entendiendo que en éstas no existe organización de medios materiales y humanos más allá de los servicios personalísimos prestados por la profesional. Pues bien, si hasta aquí podía ser más o menos discutible tal resolución, lo que no parece fácil de justificar es la confirmación por parte del tribunal del criterio de la inspección en virtud del cual, tanto a la hora de liquidar como de sancionar al socio, se ignoren las cantidades ya ingresadas en su momento por la sociedad. Con ello se consigue, por una vía diferente, llegar al mismo resultado que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid a la que nos hemos referido, esto es, «transparentar» las rentas de la sociedad como si el socio las hubiera obtenido directamente.

3. Interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Murcia sobre la existencia de «medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad»

Tal y como se desprende de los anteriores pronunciamientos, la valoración de la existencia o inexistencia de «medios materiales y personales» para desarrollar la actividad económica en la sede de la sociedad del socio profesional es un elemento decisivo para determinar la fiscalidad de estas operaciones. Pues bien, tratándose dicha expresión de un concepto jurídico con un alto grado de indeterminación, debería requerirse de la Administración y, a la postre, de los tribunales, un análisis detenido de cada caso en el que, entre otras cosas, se efectuase un examen de la cuestión ajustado a la realidad de cada actividad profesional cuya forma de desarrollo se esté cuestionando.

En ese sentido no podemos menos que aplaudir los argumentos que, al hilo del tema objeto de este análisis, ha plasmado el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sentencias como la de 29 de diciembre del 2014 (JT 2015/505), la de 26 de enero del 2015 (JT 2015/406) o la de 6 de febrero del 2015 (JT 2015/412), en las que el tribunal analiza y cuestiona las razones por las que, a juicio de la Inspección, existe simulación en los casos en los que las sociedades por intermedio de las cuales el profesional presta sus servicios en los casos enjuiciados, «carecen de medios personales y materiales para el desarrollo de su actividad».

El tribunal, partiendo del hecho de que «en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, es decir, la posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, le permite reducir su coste fiscal», estima que es legal y lícita la utilización de sociedades para facturar los servicios profesionales de personas físicas. Así las cosas, continúa argumentando el tribunal, un profesional (persona física), actuando por cuenta propia, puede constituir legítimamente una sociedad mercantil con mayor o menor número de recursos humanos y materiales para prestar servicios de abogacía, de asesoramiento, de consultoría jurídica, etc., sin que el escaso número de medios empleados en la actividad haya de derivar siempre en la existencia de una simulación para realizar una elusión ilícita. A juicio del tribunal, dichos medios no son determinantes para llegar a tal conclusión en actividades como las señaladas, pues los medios materiales y personales utilizados, «suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada, que no es otra que la propia del asesoramiento, captación de clientes, etc.».

En esa línea —continúa señalando el tribunal—, no se deriva de precepto alguno que la prestación de servicios de intermediación o de asesoramiento financiero precise disponer de grandes medios materiales o humanos, pudiendo prestarse tales servicios únicamente con el conocimiento y actividad aportada por la persona que los lleva a cabo. Advierte, además, que en la actualidad tales medios van perdiendo valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se pueden realizar dichas actividades. Así pues, nada obsta para que un profesional que actúe por cuenta propia pueda constituir una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, debiendo admitirse que pueda prestar sus servicios a través de tales sociedades mercantiles aun cuando éstas no cuenten con medios materiales o incluso personales de gran entidad.

Así pues, a juicio del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, no cabe rechazar la licitud de la utilización de sociedades para facturar servicios profesionales de personas físicas, teniendo en cuenta que las participaciones sociales suelen llevar aparejada, como prestación accesoria, la obligación de prestar los servicios profesionales

comprendidos dentro del objeto social y «obligan al socio a cumplir esta prestación de forma personalísima, de manera que su trabajo y condición de socio constituyen el núcleo fundamental de una actividad profesional y laboral, prestaciones que están remuneradas». Además, el carácter personalísimo se predica del sujeto que ejecuta materialmente la prestación, lo cual es «compatible con la organización jurídica de la relación a través de una sociedad profesional, lo que permite que los derechos económicos derivados de la prestación accesoria sean abonados a la sociedad del socio (el socio cumple su obligación a través de la sociedad), pues es la sociedad la que ordena los

medios, permitiendo que el socio realice su obligación personalísima con el despacho colectivo a través de su propia sociedad».

Tal y como se desprende de lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia introduce matices relevantes a la hora de valorar la existencia y ordenación por cuenta propia de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de la actividad, en este caso de asesoramiento legal, argumentos que, dada su relevancia, podrían hacerse extensivos a otro tipo de actividades profesionales prestadas por medio de sociedades.