Beltrán GIMÉNEZ

Campaña de la hacienda española contra **las sociedades de servicios profesionales**

In recent years, the Spanish tax authorities have been carrying out a campaign of inspections against lawyers who work for companies in which they are also partners. This article examines in depth the main characteristics of these inspections and to what extent they can be considered to deviate from the law, as well as how Spanish inspections compare to the situation in other countries.

Ces dernières années, les autorités fiscales espagnoles ont mené une campagne de contrôles à l'encontre des avocats qui travaillent pour des sociétés dans lesquelles ils sont également associés. Cet article examine les principales caractéristiques de ces contrôles et la mesure dans laquelle ils peuvent être considérés comme des dérogations à la loi, ainsi que leur contraste avec la situation dans d'autres pays.

Observamos en la actualidad una tendencia de la administración tributaria a incoar actas a determinadas sociedades de prestación de servicios jurídicos, sobre la base de considerarlas simuladas. El argumento que utilizan estas inspecciones es que las sociedades se utilizan con el único fin de tributar a un tipo de gravamen inferior (el del impuesto sobre sociedades, 25% en España) respecto del tipo marginal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), próximo al 50%.

En primer lugar, debe decirse que este argumento, que ha calado parcialmente en nuestros Tribunales Administrativos y de Justicia, encierra un enfoque simplista y favorable a los intereses de la Inspección. Al mismo cabe oponer que la tributación de los rendimientos que obtiene la sociedad es inferior porque es parcial y se igualará en el momento en que estos rendimientos acaben distribuyéndose a las personas físicas, ya sea en forma de sueldo, dividendo o en pago de servicios prestados a su vez a la sociedad por estas personas, culminando el ciclo económico.

Nos encontramos por tanto ante un problema de tiempo, no de inferior tipo de gravamen. Es la Administración tributaria la que desea anticipar la tributación de esos rendimientos antes de que lleguen al bolsillo de las personas físicas y para ello acude a medios como la valoración entre entidades vinculadas o, en casos como el que nos ocupa, a la gravísima institución de la simulación, llegando a calificar de "simulada" una sociedad que es real y tiene causa en el sentido jurídico, entendiendo por tal aquello en lo que la voluntad de las partes del negocio jurídico coinciden con lo querido por el ordenamiento.

La persona jurídica, creación esencialmente artificial del Derecho, actúa ante terceros con personalidad jurídica propia y es sujeto de derechos y obligaciones porque la ley, en todos los Estados, ha decidido que constituye la piedra angular de las relaciones jurídicas económicas en la actualidad desde hace siglos. No es, por tanto, una creación interesada o fraudulenta, sino una forma lógica de aunar el trabajo de distintos profesionales, acumular capital y, en definitiva, un medio de prestar servicios a la sociedad, que merece el respeto a los principios constitucionales de libertad de empresa, legalidad y seguridad jurídica[1].

Esta realidad viene amparada por el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que proclama la libertad de empresa.

Podemos decir, con el Tribunal Supremo, que:

> *"Es negocio simulado, según la más reconocida opinión de los civilistas, aquél que contiene una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio que no existe o que es distinto del verdaderamente realizado.*
>
> • *La* **causa simulandi** *debe acreditarla la Administración, que es quien invoca la simulación, si bien ésta no se caracteriza por su evidencia, pues se mueve en*

1. En esta línea, la Sentencia 52/2010 del Tribunal Constitucional, o las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núms. 980/2014, de 17 de diciembre, 1020/2014, de 29 de diciembre, 1021/2014, de 29 de diciembre, 27/2015, de 26 de enero; 36/2015, de 26 de enero; 52/2015, de 30 de enero; 53/2015, de 30 de enero; 86/2015, de 6 de febrero; 87/2015, de 6 de febrero; 94/2015, de 6 de febrero; 260/2015, de 23 de marzo; 261/2015, de 27 de marzo; y 310/2015, de 6 de abril, o del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 610/2019, de 23 de mayo, en las que se recoge una reflexión clave formulada por primera vez en la famosa sentencia Halifax del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cual es que ni existe una única manera de hacer las cosas ni en ningún sitio se exige que se adopte la más gravosa, en términos fiscales, de todas las posibles.

el ámbito de la intención de las partes, por lo que generalmente habrá que acudir a los indicios y a las presunciones para llegar a la convicción de que se ha producido una simulación.

• La presunción es una prueba por indicios en la que el criterio humano, al igual que ocurre en el campo de las presunciones legales, parte de un hecho conocido para llegar a demostrar el desconocido, exigiendo una actividad intelectual que demuestre el enlace preciso y directo existente entre ambos. Y ha de aplicarse con especial cuidado y escrupulosidad, especialmente cuando trate de acreditarse a través de presunciones, por vía de deducción, el hecho imponible, base y origen de la relación jurídico-tributaria."

En el plano opuesto a la simulación, nos encontramos con el concepto de economía de opción, consistente en la posibilidad de los contribuyentes para optar entre las diversas alternativas que se contemplan en el ordenamiento jurídico para llevar a cabo un determinado acto de la manera que le resulte menos gravosa. Para calificar unos hechos como economía de opción, los mismos han de responder a finalidades distintas de la estrictamente fiscal, sin que la misma tenga que ser excluida, debiendo traerse a colación, en esta línea, el concepto de motivos económicos válidos recogido en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de julio de 1997, la cual indica que dicha figura responde a un objetivo más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente tributaria.

En consecuencia, debemos decir con la doctrina[2] que la economía de opción constituye una decisión de los obligados tributarios ajustada a derecho y fundamentada en una posibilidad que les ofrece la norma; por consiguiente, en tales situaciones se producirán los efectos jurídicos previstos en aquella sin ningún tipo de perjuicio para dichos sujetos, puesto que las ventajas obtenidas por la elección menos gravosa han sido queridas por el propio ordenamiento jurídico (en esta misma línea, la sentencia de 2 de noviembre de 2002 del Tribunal Supremo, Rec. 9712/1997).

A este respecto, la doctrina[3] ha venido a afirmar que "*la simulación no puede aplicarse a quien contrata legítimamente actuando a la luz pública, a quien nada finge ni oculta, aunque haya pretendido eludir el pago de un tributo*".

Observamos, por contra, que en las actas incoadas por la inspección, se califica o recalifica prescindiendo o alejándose del Derecho Civil, cuando la *ratio decidendi* de la simulación ha de fundamentarse en el Derecho privado, aunque sus efectos, en este caso, se circunscriban al Derecho público tributario.

Procedamos ahora a la caracterización de las citadas actas. Por lo general:

• buscan imputar en la mayor proporción posible los rendimientos generados por la sociedad al socio o a los socios, de forma que aquél/aquéllos alcancen el tipo marginal máximo de gravamen del IRPF. Para ello llegan a relativizar el trabajo realizado por otros profesionales para la sociedad hasta el punto de anularlo, defendiendo que el/los socio/s a quienes se incoa la inspección son los únicos necesarios para la prestación de los servicios y a él o a ellos debe imputarse la totalidad del resultado de la sociedad. Sin entrar en la indeterminación del concepto "necesario" a estos efectos, resulta evidente que el hecho de que la inspección no tenga más remedio que admitir como gasto deducible en la sociedad la retribución de estos profesionales terceros que, en ocasiones, no son socios de la sociedad, es la prueba de que la sociedad tiene medios y una razón de existir.

• buscan imputar el mayor resultado posible, negando la deducibilidad de gastos aunque hayan sido debidamente acreditados por la sociedad, argumentando que no está probada su afectación a la actividad empresarial, de forma que incrementan artificialmente el resultado de la sociedad.

• lejos de limitarse a atacar estructuras de sociedad interpuesta entre un abogado y otra sociedad para la que realmente presta sus servicios el abogado (casos de sociedades interpuestas, sin contenido), atacan también casos en los que existe solamente una sociedad, que naturalmente presta realmente los servicios a los clientes finales. Ello contradice frontalmente a los pronunciamientos de nuestros Tribunales de Justicia, que admiten la constitución de una primera sociedad como medio para organizar y desarrollar una o varias actividades en las que colaboran distintos prestadores de servicios (sean empleados o terceros contratados mercantilmente), mientras que consideran simulados los supuestos en que se interpone una segunda entidad vacía entre aquélla y el socio persona física de la sociedad que presta realmente los servicios a los clientes finales.

En este punto cabe señalar que se han llegado a inspeccionar por simulación supuestos de una sola sociedad con un número grande de clientes finales, cuando es común a todos los supuestos reconocidos como simulación por nuestros Tribunales que las sociedades simuladas tengan un solo cliente, que es la sociedad profesional real, la que verdaderamente presta los servicios a los clientes finales.

• llegan a censurar casos en los que la sociedad presta servicios de muy distinta naturaleza, lo cual implica la intervención de varios profesionales, dando todo el sentido a la existencia de una sociedad mercantil que aúne su actuación, su facturación y su responsabilidad. También en estos casos se ha llegado a alegar por la inspección, en un ejercicio de dudosa legalidad, que la sociedad es simulada.

• se acompañan en todo caso de graves sanciones.

2. Luis Manuel Alonso González, "Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal", Ed. Marcial Pons, 2016.
3. Joan Francesc Pont Clemente, "La simulación en la nueva LGT", p. 191, Ed. Marcial Pons, 2006.

Por último, este plan ordenado de la inspección tributaria española (que no encuentra parangón en ningún país europeo) debe enmarcarse en sus objetivos anuales de recaudación, a los que va anudada la retribución variable de los inspectores.

Por contra, la propia Audiencia Nacional ha establecido en su pronunciamiento de 29 de abril de 2015 que no debe enjuiciarse el ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades que se constituyen de forma colectiva para el ejercicio profesional de la abogacía, puesto que ello se encuentra contemplado, expresamente, en el artículo 28.1 del Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española, a tenor del cual:

> *"Los abogados podrán ejercer la abogacía colectivamente, mediante su agrupación bajo cualquiera de las formas lícitas en derecho, incluidas las sociedades mercantiles."*

Es evidente que la actuación a través de sociedades tiene ventajas de tipo organizativo y son indispensables en el ejercicio de la profesión. Por ejemplo, no se puede emitir una factura distinta por cada abogado que interviene para un cliente, en los numerosos supuestos en los que el cliente recibe servicios de distintas ramas del derecho. Es la existencia de una única firma, un único interlocutor, un único sujeto de responsabilidad, el que lleva a los clientes a contratar con la firma de abogados, y a los distintos miembros de la organización a actuar de forma coordinada.

Debe señalarse, con la brillante sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de mayo de 2019 (recurso 34/2018) lo siguiente:

> *"Como principio general, la constitución de una sociedad mercantil es un derecho que tiene todo profesional para emprender y desarrollar su actividad empresarial. Es una opción que viene vinculada a la necesidad de crear un tipo social que permita limitar la responsabilidad de los socios sobre el devenir del negocio.(…) El hecho de que exista un tipo tributario distinto entre la renta de las personas físicas y de las sociedades no conlleva por ello que las sociedades sean utilizadas con fines fiscales defraudatorios, pues el traspaso de los fondos de la sociedad al socio acarreará la carga tributaria correspondiente por renta de capital mobiliario, que viene a igualar la carga tributaria total a la soportada por las personas físicas que actúan por sí mismas. El beneficio que se remanse tributará al tipo del Impuesto sobre Sociedades, hasta que sea distribuido a los socios, momento en el cual de nuevo se someterá al IRPF para igualar la carga tributaria. Hasta entonces esa renta no estará a disposición del socio, sino que pertenecerá a la sociedad.*
>
> *A la vista de todo ello hay que concluir que no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda y por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva".*

Como corolario de esta exposición debemos decir que esta particular visión de las sociedades, peligrosamente exportable a otras profesiones y servicios, produce efectos gravemente nocivos en la economía y en la sociedad españolas. En efecto, sería ingenuo pensar que la anterior forma de proceder, cuidadosamente planificada por la Administración tributaria, tiene un efecto meramente superficial en la sociedad y en su papel en la economía: no recauda lo que al contribuyente "le sobra", o lo que "ha defraudado". Al contrario, pone en serio peligro la supervivencia de las empresas de servicios profesionales, impide la generación de reservas que les permitan crecer, contratar más personal, desarrollar más actividad; coarta, en definitiva, la economía nacional, al ahogar a las pymes que constituyen más del 99% del tejido productivo y genera auténticas tragedias personales y familiares.

Por contraposición a esta forma de actuar de la Hacienda española, existen en derecho comparado internacional numerosos ejemplos de respeto a las sociedades de servicios profesionales y su papel en la economía de sus respectivos países, con beneficios fiscales específicos para ellas. Citamos, por ejemplo, el caso de Canadá, donde las *Professional Corporations* son incentivadas a acumular reservas en lugar de distribuirlas entre sus socios en forma de dividendos o salario, en aras de su capitalización y consiguiente crecimiento.

Los primeros 500.000 $ de ingresos procedentes de la actividad de estas sociedades se ven gravados a un tipo del Impuesto sobre Sociedades muy reducido (del entorno del 11%, dependiendo de la provincia), muy por debajo del impuesto sobre la renta personal (que puede superar el 50%). Por supuesto, las rentas percibidas efectivamente por sus socios en forma de salario o dividendo son gravados en su impuesto sobre la renta personal, pero no antes de esta percepción efectiva y real.

Vemos, por tanto, que en Canadá no sólo no se considera fraude fiscal la existencia de estas sociedades, ni tampoco la acumulación de las rentas obtenidas de la actividad en forma de reservas dentro de su balance, sino que se incentiva esta forma de actuación en una apuesta definitiva por la acumulación de capital frente a la también legítima decisión de poner a disposición de sus socios toda la renta obtenida cada año. En cualquier caso, no se gravan las rentas hasta que no están a disposición del sujeto pasivo, como es lógico.

Parafraseando a Sir Winston Churchill, una nación que intente prosperar a base de impuestos es como un hombre sentado en un cubo que intente avanzar tirando del asa. Cercenar el crecimiento de la economía o incentivarlo por medio de la actuación de las autoridades fiscales, esa es la cuestión. ■

Beltrán GIMÉNEZ
Abogado, Managing Partner Pambley
Madrid, España
bg@icam.es