

GONZALO DE LUIS OTERO

Asesor fiscal del Consejo
General de Procuradores



La Agencia Tributaria ha hecho público por medio de una nota informativa el alcance y motivo de las actuaciones inspectoras que está llevando a cabo a profesionales y sociedades que prestan servicios profesionales. Consideramos que, cuanto menos, puede ser de interés para los procuradores en algunos aspectos, por lo que trataremos de exponer de la manera más sencilla posible los propósitos de los servicios de inspección.

Inspecciones tributarias a profesionales y sociedades que prestan sus servicios profesionales

HACIENDA ha detectado un mecanismo de fraude consistente en que un profesional que presta sus servicios en exclusividad o casi en exclusividad a una sociedad profesional, constituye a su vez una S.L. para facturar a su cliente. La S.L. del profesional carece de estructura organizativa, de personal y de los medios necesarios para llevar a cabo la actividad, por lo que se presume que el único objeto por el cual se ha constituido no es otro que el de aminorar la carga fiscal final. Según Hacienda, ésta se puede ver reducida de las siguientes maneras:

- Las facturas emitidas por la S.L. no están sujetas al 15% de retención. Si estuviesen emitidas por el profesional, sí estarían sujetas.
- El tipo impositivo en el Impuesto de Sociedades es de un 25-30%, sin embargo, el tipo impositivo en IRPF oscila entre el 15 y 43%.
- Los beneficios que obtiene la sociedad tributan al 25-30%. No tributan en la renta del socio hasta que no

se distribuyen, por lo que, en el mejor de los casos y aunque se distribuyan en el transcurso de los años todos los beneficios, se difiere el impuesto. Si en la sociedad, además, figuran como socios familiares del profesional, finalmente los ingresos obtenidos por una sola persona pueden repartirse entre varios, reduciéndose en conjunto la carga fiscal.

- El profesional carga a la sociedad gastos particulares que en su declaración del IRPF nunca se hubiese deducido.

Todas estas situaciones, salvo el último supuesto, que puede ser un claro caso de fraude, no son, *a priori*, ni ilegales, ni irregulares, ni fraudulentas, pero pueden ser para la Inspección indicios de que una S.L. es meramente instrumental, que se trata de una situación simulada y de que, por lo tanto, la estructura deviene en ilícita.

Cuando hablamos de sociedades profesionales o constituidas por un profesional, no tiene por qué tratarse exclusivamente de las sociedades acogidas a la Ley 2/2007 de Socie-



dades Profesionales. Para la Inspección es indiferente esta cualificación jurídica, pues el fraude se puede cometer con cualquier tipo de entidad sujeta al Impuesto de Sociedades.

El propósito de la inspección es detectar el antes llamado fraude de ley, o conflicto de aplicación de la norma o la simulación, que una sociedad, interpuesta entre el cliente y el profesional, es meramente instrumental, que se trata de una sociedad que preside una relación ficticia, ya que la relación real se desarrolla únicamente entre cliente y profesional.

Sin embargo, si las sociedades de los profesionales tienen contratado al personal, atienden a múltiples clientes, y disponen de un despacho real y de medios tangibles y ciertos, difícilmente se puede presuponer que se trata de entidades interpuestas con ánimo fraudulento. No, no son estas las sociedades que se persiguen. Aunque este tipo de sociedad, como cualquier otro tipo, puede estar sujeta a la norma sobre operaciones vinculadas. ¿Cuáles son estas operaciones? Son múltiples, pero como ejemplo, y de manera muy esquemática, mencionaré las relaciones entre la sociedad y los socios o sus familiares, o entre la sociedad y sus administradores. Este tipo de operaciones tienen que valorarse conforme a su valor normal de mercado, entendiendo por tal el que se daría entre dos partes independientes. Por ejemplo, si el profesional, por el trabajo efectivo que realiza, no factura a su sociedad o lo hace por una cantidad anual muy inferior a lo que hubiese facturado a los clientes directamente, por medio de la norma de operaciones vinculadas la Administración podría corregir el importe.

Además de perseguir estas situaciones, la nota de los Servicios de Inspección hace hincapié en que también es su propósito perseguir a los profesionales que se deducen como gasto de la actividad en el IRPF inversiones, consumos, compras y servicios de carácter particular que no tienen relación alguna con la actividad ni están correlacionados con los ingresos.

Poco hay que aclarar sobre los gastos particulares que se pueda deducir el profesional en su declaración de la renta o en la sociedad que tenga constituida. La norma fiscal no describe todos y cada uno de los gastos deducibles. Se limita a establecer qué no es deducible, y, a lo sumo, a describir algunos gastos deducibles muy concretos, tal como los seguros médicos, la cuota de la Mutualidad o los gastos relacionados con bienes afectos. Pero cuidado, la norma establece que no son deducibles, entre otros, los gastos que no tienen correlación con los ingresos, lo que no deja de ser un cajón de sastre que permite todo

tipo de interpretaciones y criterios. Por eso llegamos a una conclusión respecto a los gastos: hay una zona blanca, una zona gris y una zona negra. Blanco es el gasto deducible por expreso mandato legal, una excepción; gris son los gastos aparentemente deducibles pero que un actuario, atendiendo al supuesto concreto, interpreta que no son deducibles; y negro es el gasto que por expreso mandato legal no es deducible, como las sanciones penales o administrativas, o que no se puede justificar que sea real, o que por sus características sea imposible demostrar que tiene que ver con la actividad, como el colegio de los niños o la asistenta.

La inspección fiscal ha mostrado claramente cuál es su línea de actuación con esta nota informativa. Debe ser que con motivo de la crisis han dejado de perseguir actuaciones fraudulentas de alto alcance, tal como las inmobiliarias, que ya no se mantienen con el mismo vigor; debe ser por éste o por el motivo que fuere, que acuden de nuevo a un sector, el profesional, que siempre está ahí, que no desaparece. Por eso es éste el momento de advertir a los compañeros de la situación de riesgo de inspección, pero sin provocar alarmas exageradas porque, dado cómo se desarrolla la actividad de la Procura, mucho me temo que entre nuestro colectivo no existen sociedades fraudulentas, y respecto a los gastos no deducibles, siempre hemos estado sujetos a que nos los revisen. □

Exención de garantías para aplazamientos y fraccionamientos de deudas que no excedan de 18.000 €

Por Orden Ministerial EHA/1030/2009, de 23 de abril (BOE 30/04/2009), y con efectos desde el 1 de mayo, no se exigirán garantías para la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos del pago de deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Tributaria cuando su importe en conjunto no exceda de 18.000 €. Antes, el límite era de 6.000 €.

El objetivo de esta norma es otorgar mayores facilidades a los contribuyentes que no pueden hacer frente a sus obligaciones de pago ante la situación económica actual. □

Actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria está detectando la utilización indebida de ciertos mecanismos por parte de algunos profesionales, con el objeto de minorar la base imponible susceptible de ser gravada.

Estos mecanismos pueden ser utilizados en cualquier sector profesional, como son los dedicados a la prestación de servicios de abogacía, auditoría, consultoría, financieros, ingeniería, arquitectura, medicina, etc.

Los mecanismos de fraude utilizados con mayor frecuencia son los siguientes:

1. Percepción de retribuciones a través de sociedades interpuestas

Como se describe en el esquema inferior, en este caso se trata de profesionales que prestan sus servicios, casi en exclusiva, a una sociedad que a su vez presta servicios profesionales, si bien formalmente esta prestación de servicios se efectúa a través de una sociedad interpuesta.

La sociedad interpuesta, titularidad del profesional, a través de la que recibe las retribuciones por sus servicios a la sociedad profesional, carece de estructura para realizar la actividad profesional que se pretende, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza.

El único objeto de interponer estas sociedades es obtener una ilícita reducción de la carga fiscal que se deriva de los servicios profesionales prestados realmente por el profesional a la sociedad profesional. Esta reducción se consigue a través de diversas vías:

- Los servicios profesionales prestados por el profesional (sujetos a retención) son pagados por la sociedad profesional a la sociedad interpuesta (no sujetos a retención), evitando así la práctica de retenciones sobre los rendimientos derivados de actividades profesionales que debió practicar la sociedad profesional.
- Reducción de la carga fiscal, al ser el tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades inferior al resultante del IRPF.
- Diferimiento de la tributación mediante el remansamiento de rentas en la sociedad interpuesta.
- El denominado efecto "splitting": al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del profesional, el futuro reparto de renta a los mismos permite una futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería (progresividad del IRPF) de haber tributado estas rentas directamente en el socio profesional.
- Compensación en sede de la sociedad interpuesta de los ingresos derivados de la actividad profesional con partidas de gasto no afectos en modo alguno al ejercicio de la actividad profesional por parte del obligado tributario y que se corresponden con gastos o inversiones propias de su esfera particular, tales como inmuebles, reparaciones o reformas de su vivienda particular, retribuciones del personal de servicio, colegios, vehículos de turismo, embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, artículos de lujo, etc.

2. Percepción de las retribuciones directamente por el profesional como rendimientos derivados de su actividad económica, con deducción de gastos o inversiones no relacionados con el desarrollo de la actividad profesional.

En estos casos la retribución obtenida por los servicios profesionales prestados tributan directamente en el profesional en concepto de IRPF, si bien se procede a disminuir el rendimiento neto mediante la inclusión de gastos que carecen de relación con tal actividad y que, como se ha señalado en el apartado anterior, se corresponden con gastos o inversiones propias de su esfera particular, tales como inmuebles, reparaciones o reformas de su vivienda particular, retribuciones del personal de servicio, colegios, vehículos de turismo, embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, artículos de lujo, etc.

A fecha de hoy ya se han remitido algunos expedientes al Ministerio Fiscal por presunta comisión de delitos contra la Hacienda Pública por los motivos explicados en esta nota, produciéndose en otros casos regularizaciones administrativas con imposición de sanciones.

El Departamento de Inspección está realizando una búsqueda sistemática de aquellos contribuyentes que hayan podido utilizar estos mecanismos de fraude y procederá a iniciar comprobaciones inspectoras para regularizar su situación tributaria, siempre que no se produzca con anterioridad la presentación de declaraciones extemporáneas tendentes a corregir las irregularidades comentadas.

