

Tribunal Económico- Administrativo Central

Resolución de 26 de febrero de 2009

Calificación de los pagos por servicios de consultoría realizados a sociedades y personas físicas.

La cuestión objeto de la presente resolución consiste en determinar la calificación de los pagos por servicios de consultoría, realizados a diversas sociedades y personas físicas, dado que tales pagos pueden considerarse como retribución del trabajo personal de sus socios o preceptores, susceptibles de retención, por tanto, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o si, a contrario, deben calificarse como retribuciones por servicios de carácter independiente.

La inspección había recalificado las relaciones de la entidad pagadora con las restantes entidades, prestadoras de servicios, y, al considerarlas retribuciones al trabajo, exigió las retenciones correspondientes a estas últimas. Los hechos en que se fundamentó la inspección -resumidos en los Fundamentos de Derecho que reproducimos- eran la falta de medios de las entidades prestadoras; la presencia de un único socio (o de su grupo familiar) en las consultoras; ser la retribución pactada mensual y homogénea; desarrollarse los servicios en los locales de la pagadora, etc. En suma, un conjunto de factores que es fácil encontrar en la realidad de las actividades profesionales en las que se contratan otros servicios profesionales a terceros y que suscitan la duda que aquí resuelve el TEAC estimando la reclamación interpuesta por la entidad contribuyente.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO: ... Se trata de lo que podríamos denominar “*un clásico*” de las dificultades de calificación fiscal (y también laboral) de la actividad desarrollada por una persona física, ya que, como se verá, tiene aspectos que permitirán calificarla como trabajo personal y otros que la acercan más al ejercicio de una profesión liberal y, por tanto, de una actividad económica...

QUINTO: ...el grueso de los hechos en los que se apoya la regularización son, en síntesis, que cada sociedad que factura a la reclamante son lo que podríamos resumir como sociedades de cada uno de los socios “partner” o consultor “partner”, (son socio mayoritario junto a su grupo familiar directo y, en la mayoría de los casos, administrador único, socio fundacional, teniendo en muchos casos el domicilio social en el domicilio familiar), que en las facturas emitidas, en términos generales, el concepto es “*Servicios profesionales por trabajos de consultoría*”, que ninguna de las sociedades o profesionales “*socios partners*” tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según sus facturas, estarían llevando a cabo las mismas (o no tienen empleados o los empleados son guardeses o dedicados al cuidado de fincas), que en ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el Mod. 347, presentado por las mismas o de los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería,

catering, fincas de caza, etc.), ni los pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad inmobiliaria, arquitectos, ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

Pues bien, a juicio de este Tribunal, este argumento principal de la Inspección, la supuesta condición de sociedades interpuestas de las sociedades a través de las que prestan sus servicios y facturan algunos de los consultores no puede sustentar suficientemente la regularización de retenciones realizada.

De un lado, porque el conjunto de circunstancias en las que se apoya, si bien podrían servir para cuestionar el acomodo al papel mercantil que les es propio de estas sociedades, apuntando que podrían ser una mera interposición, sin valor añadido propio, entre la persona física que realiza la tarea de consultoría y los terceros que la reciben, con los efectos que ello pudiera tener en la imposición directa de los consultores, no resultan determinantes para la calificación alternativa que aquí realiza la Inspección, esto es, para afirmar que hay relación laboral entre los citados profesionales y la reclamante. Aunque se considerase suficientemente probada la condición de sociedades interpuestas de las entidades que facturan a la reclamante y se prescindiera de su existencia, ello o supondría -para la cuestión que aquí nos ocupa, esto es, la calificación como rentas del trabajo de las cantidades consideradas como pagos a profesionales- solo eso, enfrenar directamente al consultor con el destinatario de su actividad, pero esta actividad sigue estando pendiente de ser calificada como laboral o profesional, lo que dependerá del estudio más profundo de la relación con la entidad reclamante, la retenedora, para verificar si priman los indicios de actuación autónoma y por cuenta propia del profesional o si tienen más fuerza los de actuación dependiente y por cuenta ajena.

De otro lado, porque la eventual consideración como entidades interpuestas de las sociedades citadas habría partido, como no puede ser de otra manera, del análisis de las circunstancias internas de cada entidad, básicamente de su estructura accionarial y corporativa y de la composición de sus ingresos y gastos que resulta de sus declaraciones con terceros, circunstancias todas ellas, en principio, ajenas al conocimiento del retenedor, de modo que difícilmente se le puede regularizar por no realizar una retención a la que solo se podría llegar cambiando la calificación de las facturas recibidas tras valorar hechos que le son desconocidos. De hecho, la Inspección no afirma ni sugiere que sea imputable a la entidad reclamante el conocimiento, y mucho menos la organización, de la supuesta interposición de sociedades de los consultores, y no apreció ni tan siquiera negligencia simple en su actuación como resulta de la no iniciación de ningún procedimiento sancionador. Si la sociedad participó en la eventual simulación por persona interpuesta realizada habría habido, cuando menos, sanción, y si no la conocía quizá no se le pueda obligar a retener de modo distinto a como lo hizo. ...

SEXTO: La calificación como actividad laboral de la desempeñada por los consultores debe asentarse, como ya se ha dicho, en la identificación de las circunstancias que la jurisprudencia considera propias de ella. Como *indicios* de relación laboral, más allá de la eliminación de la interposición de las sociedades, pueden extraerse de la argumentación de la Inspección los siguientes:

- 1º) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del consultor, que puede deducirse al analizar la ausencia de trabajadores y de pagos significativos a terceros relacionados con la actividad de consultoría por las sociedades interpuestas, lo que permitiría afirmar que no hay ordenación por cuenta propia por parte de las sociedades interpuestas. No obstante, tampoco este argumento, en sí mismo, tiene demasiado peso, ya que, de un lado el artículo 25 de la

Ley 40/1998 no exige la combinación de varios factores productivos, al indicar que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Por otro lado, ha de aceptarse que el tipo de profesión liberal ante el que nos encontramos, la consultoría, como ocurre con otras, se basa en la aplicación de los conocimientos, técnicas y habilidades de una o varias personas, sin exigir mucha más infraestructura.

- 2º) Las facturas que emiten cada una de las sociedades, y los profesionales que facturan en nombre propio, tienen, en términos generales, una periodicidad mensual y son por el mismo importe. No obstante, esta circunstancia, que podría aproximarnos a la idea de retribuciones fijas y seguras propias de las relaciones laborales, se explica por la entidad afirmando que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, iguala mensual se le denomina en alguna ocasión por la reclamante, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada consultor ha generado, la facturación que ha sido cobrada, y los gastos que la reclamante ha satisfecho a cuenta de cada consultor y que se le repercuten, de modo que puede resultar el abono de cantidades adicionales o todo lo contrario. ...
- 3º) Los socios “partners” o socios consultores que prestan los servicios a la reclamante, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, tienen su lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la entidad... Esta indicio de relación laboral, tampoco es determinante porque podría ejercerse por cuenta propia la actividad de consultoría acordando con el cliente, como un pacto más de la relación, el uso parcial o total de sus instalaciones.

Así lo entendió la Consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2003,...

- 4º) En la contabilidad de la reclamante hay justificantes de gasto en los que aparece como nombre del usuario del servicio alguno de los socios partners o consultores, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de la entidad... y el pago realizado por esta misma, mientras que no hay gastos asumidos por la reclamante en los que aparezca como usuario alguna de las sociedades relacionadas en el Acta. Estas circunstancias también se contrarrestan por la reclamante, que explica que cuando se trata de gastos propios de la actividad de consultoría se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del consultor ni de la reclamante. Cuando son gastos ajenos a la actividad de consultoría, propios del consultor pero inicialmente pagados por la reclamante, se repercuten al final del año a los consultores externos. ...

SEPTIMO: A juicio de este Tribunal, lo expuesto constituye una insuficiente acreditación de las pretendidas condiciones de dependencia y ajeneidad, que no puede bastar para desvirtuar la apariencia de existencia de actividad económica, por el ejercicio de una actividad profesional, que resulta de la documentación aportada y las explicaciones ofrecidas por las partes.

(...) En consecuencia con todo lo expuesto procede estimar las pretensiones de la entidad interesada y anular la liquidación impugnada.