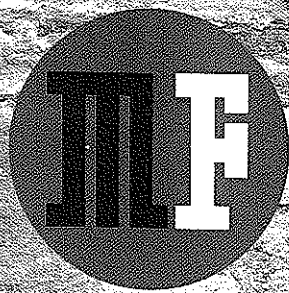


**MUNDO**



**FISCAL**

REVISTA TRIBUTARIA Y FINANCIERA

AÑO II / NÚMERO 13 / NOVIEMBRE 1995



# **1<sup>ER</sup> ANIVERSARIO**

**REPORTAJE: UN AÑO DE REFORMAS, EN M.F.**  
**ESCRIBEN: ANTONIO DELGADO, JOSÉ CROS GARRIDO, LUIS BRIONES, JOSÉ ARIAS VELASCO, LORENZO RODRÍGUEZ ROJO.**

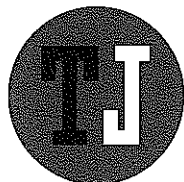
# LAS SOCIEDADES PROFESIONALES

A RAÍZ DE LAS ÚLTIMAS MEDIDAS FISCALES QUE AFECTAN ESPECIALMENTE A LOS DESPACHOS DE ASESORAMIENTO TÉCNICO Y QUE HAN SIDO CRITICADAS POR ALGUNOS COLEGIOS PROFESIONALES, EL AUTOR REFLEXIONA EN TORNO A LA NECESIDAD DE UNA NUEVA COMPRENSIÓN DEL MUNDO DE LOS SERVICIOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN. ESTA REFLEXIÓN SERÁ AMPLAMENTE DESARROLLADA POR ÉL MISMO EN UN LIBRO QUE MUNDO FISCAL EDITARÁ PRÓXIMAMENTE.

El ejercicio de una profesión ha sido hasta épocas muy recientes, en España y fuera de España, un ejercicio individual. Incluso podemos decir que radicalmente individual. Y, ciertamente, tanto en la sociedad en general como en el círculo más restringido de los profesionales, de sus Instituciones y Organizaciones, esta idea, esta concepción del ejercicio individual sigue teniendo un peso decisivo. Podemos decir que sigue siendo la concepción dominante. Al menos en España y en la mayor parte de las profesiones.

Sin embargo cada día, en progresión geométrica nos atrevemos a decir, es más frecuente el ejercicio asociado de las profesiones. Bien poniendo en común los medios económicos de producción necesarios para ese ejercicio, bien poniendo en común este mismo o unos y otro. Con una u otra forma jurídica de asociación. Con uno y otro objeto social, apareciendo en él el ejercicio de la profesión de que se trate al descubierto o permaneciendo encubierto.

Es la respuesta de los profesionales al desarrollo de la sociedad, especialmente a su desarrollo económico. En este desarrollo (un tanto tardío en nuestro país) el que precia de servi-



cios profesionales (junto con todos los servicios en general), cada día más específicos y más sofisticados y desde luego en mayor volumen.

Es esta necesidad la que implica la de la especialización en la adquisición y aplicación de conocimientos profesionales y paralela a ella la coordinación en la aplicación de esos conocimientos.

Y la que también exige, en otro plano, y en mayor o menor medida según las profesiones y la propia dimensión de la asociación, y el mercado en el que aquella se sitúe, más y más caros medios de producción,

cuya utilización conjunta puede generar a su vez importantes economías de escala.

Como casi siempre, y este caso no es una excepción, la respuesta del legislador a este fenómeno es tardía e insuficiente. En nuestro país y en los demás, con carácter general.

Respuesta, por lo demás, necesaria siempre que las profesiones, o al menos que parte de las profesiones, sigan reguladas, tanto en la obtención de los conocimientos necesarios para ejercer la misma, como en este ejercicio mismo, por imponerle así la condición y calidad de las necesidades personales y sociales que aquéllas han de atender.

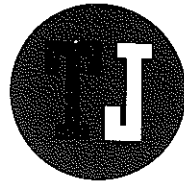
El Ordenamiento Jurídico-administrativo de las distintas profesiones generalmente calla ante el fenómeno del ejercicio profesional asociado y salvo en algunas ocasiones muy concretas, todo se circunscribe a una mera alusión, o casi, al ejercicio en asociación o a la puesta en común de los medios de producción necesarios, ambigua, con un tono ligeramente o no tan ligeramente restrictivo, tono que normalmente se ve acentuado en la realidad.

Parece que hay un temor reverencial, como tal, no poco irracional, a que el ejercicio en asociación pueda ser el caballo de Troya que acabe con

ANTONIO F. DELGADO  
 ABOGADO. DOCTOR EN DERECHO. BUFETE DELGADO, LAMET  
 & CARMONA. MIEMBRO DE LA ASOCIACIÓN DE ABOGADOS,  
 ESPECIALIZADOS EN DERECHO TRIBUTARIO.



**“EL ORDENAMIENTO  
JURÍDICO-ADMINISTRATI-  
VO DE LAS DISTINTAS  
PROFESIONES GENERAL-  
MENTE CALLA ANTE EL  
FENÓMENO DEL EJERCICIO  
PROFESIONAL ASOCIADO”**



**“EL EJERCICIO DE  
UNA PROFESIÓN SÓLO  
PUEDE SER EJERCIDO  
POR UN PROFESIONAL  
CUALIFICADO Y CON  
UN CRITERIO  
DEONTOLÓGICO”**

las singularidades y peculiaridades del mundo profesional.

Que acabe diluyéndolo en el mundo de los servicios en general, dentro de una economía cada día más de servicios, en nuestro mundo occidental.

Y, ciertamente, el ejercicio en asociación, como otros muchos fenómenos (aquí no hay exclusividad alguna), especialmente el de la imparable mercantilización de nuestra vida social (entendida en este punto como la anteposición del lucro y beneficio económico, el máximo desde luego, a cualquier otro objetivo, interés o necesidad), junto con la penetración de los grandes grupos económicos, en todos los sectores sociales y de la economía, siempre que en ellos pueda haber una ganancia importante (fenómenos a la postre mucho más importantes que este del ejercicio en sociedad), puede, desarrollado sin control alguno, acabar siendo un fenómeno de destrucción, de lo que en suma no se debe destruir: básicamente, que el ejercicio de una determinada profesión sólo pueda ser ejercido materialmente por un profesional con la cualificación necesaria, debidamente acreditada y que ese ejercicio sea un ejercicio en el sentido más amplio y pleno de la palabra deontológico,

dentro de la deontología de cada profesión, que sin perjuicio de su diversidad, se apoya en unos valores básicos que podemos sintetizar en la anteposición de los intereses del cliente, paciente, etc. a cualquier otro y a la defensa de esos intereses desde la licitud de los medios y de los fines.

En definitiva, a preservar en el mundo profesional de los valores propios de la moral y de la ética social de nuestro tiempo, para servir a su propio prestigio y rectitud y para servir de fuerza que arrastre a los demás sectores de la vida social y económica a estar por la salvaguarda de los mismos, porque es claro que ningún sector debería estar al margen de ellos.

Lo que es evidente es que una respuesta, una política legislativa equivocada, por ese temor apuntado, es cerrar los ojos al fenómeno del ejercicio en sociedad de las profesiones, como a los demás que ponen en crisis a las mismas, en su sentido recto y propio. Es, en definitiva y apelando a términos expresivos, coloquiales y conocidos, la política del avestruz.

Es necesario afrontar el fenómeno, precisamente para lograr su utilización y uso adecuados, adaptando las normas, los valores consagrados en el ámbito de las distintas profesiones y en todas ellas en común, a estas

nuevas formas y realidades en el ejercicio profesional.

Y, entendemos, que en ello, por su naturaleza y función deben tener un papel decisivo, en un primer momento como promotores ante el Legislador o el Poder Reglamentario y después en el control, los Colegios Profesionales que a la larga solo podrán justificar su existencia manteniendo una cuidadosa atención a las necesidades en el plano normativo de las profesiones y al ejercicio correcto de las mismas proyectando su actuación tanto en el plano formativo como en el del control deontológico (formación en el plano técnico, y en el deontológico).

Si, como hemos dicho, la respuesta del legislador en el Orden Jurídico-Administrativo es, en términos generales, insuficiente y la actitud de los Colegios Profesionales (especialmente de los mismos, aunque no de forma exclusiva) es de temor reverencial o cuando menos de recelo, la otra respuesta normativa que cabe destacar con luz propia en nuestro Ordenamiento es represiva y contradictoria.

Es la del Ordenamiento Jurídico Tributario.

Da la impresión que para el legislador tributario la sociedad de ejercicio profesional, es una sociedad





**“PARECE QUE PARA EL  
LEGISLADOR TRIBUTARIO  
LA SOCIEDAD DE  
EJERCICIO PROFESIONAL  
ESTÁ CONSTITUIDA  
PARA DEFRAUDAR”**



**“PARA EL IAE, TODO  
EJERCICIO PROFESIONAL  
ASOCIADO NO ES EJER-  
CICIO PROFESIONAL. ES  
PRESTACIÓN DE SERVI-  
CIOS, SIN MÁS”**

constituida para defraudar, más en concreto para eludir la progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su respuesta es aplicar el llamado régimen de atribución si se trata de sociedad civil y el de transparencia fiscal de un modo singular además, si se trata de sociedad mercantil. El primero en el mismo ámbito del Impuesto mencionado y el segundo en el de Sociedades. En ambos casos se pretende, que el socio profesional persona física tribute por todo el beneficio obtenido en o a través de la sociedad y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a medida que se vaya obteniendo, sin diferimiento alguno.

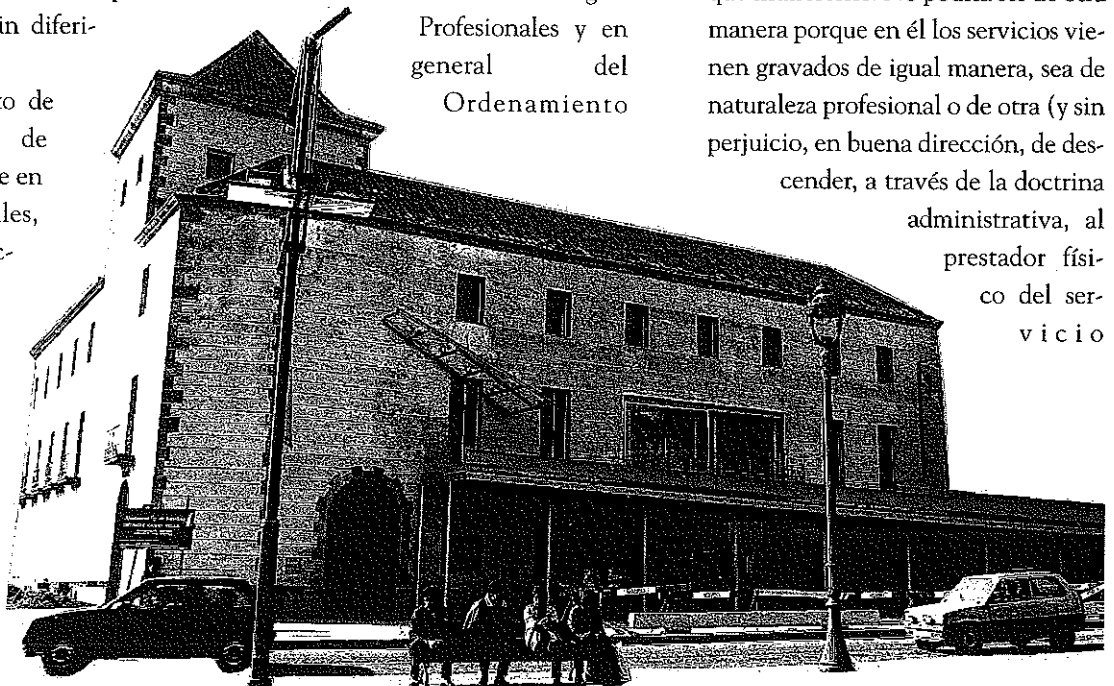
Incluso, el Proyecto de Ley del Impuesto de Sociedades actualmente en las Cortes Generales, abunda en esta dirección, ampliando los supuestos de transparencia fiscal obligatoria, en la línea ya arbitrada a partir de 1.992, para las llamadas sociedades de artistas o artísticas.

Junto a las Imposición sobre la

Renta, el Impuesto de Actividades Económicas, da una respuesta diferente. Todo ejercicio profesional asociado, con una u otra forma jurídica, con uno y otro tipo social, no es ejercicio profesional. Es prestación de servicios sin más connotaciones. Sólo el profesional persona física, es profesional. Y, además, proclamado reiteradamente a través de la doctrina interpretativa emanada de la propia Administración, en concreto de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, se pretende la mayor y más radical separación de los Colegios Profesionales y en general del Ordenamiento

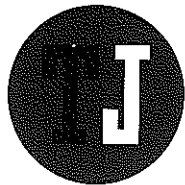
Jurídico-Administrativo. En suma, que para la Administración un abogado, por ejemplo, es un abogado con tal de que figure dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas como tal, aunque no esté dado de alta en el respectivo colegio ( lo que podría ser constitutivo de falta penal) o incluso sin ser licenciado en derecho (lo que podría ser constitutivo de un delito de intrusismo profesional).

Junto a ellos, el Impuesto sobre el Valor Añadido, por aludir sólo a los grandes y más generales tributos, proyecta una mirada, podríamos decir que indiferente. No podría ser de otra manera porque en él los servicios vienen gravados de igual manera, sea de naturaleza profesional o de otra (y sin perjuicio, en buena dirección, de descender, a través de la doctrina administrativa, al prestador físico del servicio





**“PARA LA  
ADMINISTRACIÓN, UN  
ABOGADO ES ABOGADO  
MIENTRAS FIGURE DADO  
DE ALTA EN EL IAE”**



**“EL LEGISLADOR DEBERÁ  
ENFRENTARSE CON LA  
REALIDAD DE LAS SOCIE-  
DADES PROFESIONALES  
EN EL ORDEN JURÍDICO-  
ADMINISTRATIVO”**

profesional cuando es prestado a través de sociedad, a la hora de aplicar determinadas exenciones previstas para algunos servicios profesionales).

Así las cosas, dichas de un modo muy sintético acorde con la finalidad de estas líneas y con el espacio disponible, habrá que pensar en hacer algo y en reflexionar sobre lo hecho. El legislador deberá enfrentarse con la realidad de las sociedades profesionales, en el orden Jurídico Administrativo. Con las llamadas “sociedades de medios” (las que suponen tan sólo, con mayor o menor amplitud, la puesta en común de los medios de producción) y con las “sociedades de ejercicio”.

Especialmente en relación a estas últimas, deberá afrontar una serie de cuestiones del mayor relieve. Así, la de la responsabilidad profesional en el orden civil y deontológico. La de los tipos sociales que pueden ser utilizados, civiles y/o mercantiles. (en el ámbito de las sociedades de medios el tipo ya regulado “ad hoc”, a nivel europeo y español, aunque no de forma exclusiva, es el de la Agrupación de Interés Económico).

La del secreto profesional, incompatibilidades, prohibiciones e inhabilitaciones. La de la independencia intelectual del profesional dentro de la sociedad. La de la libre elección

del profesional por el cliente. La relación con los Colegios Profesionales e Instituciones que hagan sus veces.

Y sobre todo, cuestión que nos parece crucial, la posible presencia de socios no profesionales en las sociedades y el control efectivo en estos casos por los profesionales (da pie esta cuestión a traer a colación la distinción básica, dentro de la tipología de las sociedades profesionales, entre “sociedades profesionales” y “sociedades de profesionales”. Estas últimas son aquéllas en las que todos los socios son profesionales que prestan su servicio en la sociedad y, normalmente, de forma exclusiva).

Y todo ello, tanto en el ámbito interno de una determinada profesión como en el situado entre varias (interprofesionalismo).

También es especialmente importante, delimitar con precisión las fronteras con aquellas sociedades que también prestan servicios profesionales dentro del sector del seguro (con una función de pura mediación) y dentro del amplio, y ambiguo mundo de la consultoría empresarial en la que el servicio profesional sólo es algo accesorio, sin individualidad, dentro de una prestación más compleja que aparece así con autonomía propia (ésto es lo que, cuando menos, debiera de ser, sin perjuicio de reco-

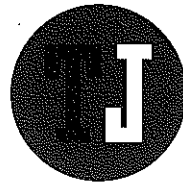
nocer que esta “vía” está siendo utilizada como respuesta ante la falta de respuesta y los obstáculos subsiguientes que de ello derivan del legislador, en nuestro país, como ya ha sucedido en Italia, dando lugar a un panorama de lo más insatisfactorio).

Debemos decir, en este punto, que siguiendo las propuestas del Tribunal de Defensa de la Competencia, el proyecto de ley de modificación de la Ley de los Colegios Profesionales, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 27-11-1992, nº 114-1, dispone la posibilidad de ejercer la profesión de forma asociada con los más amplios límites. Obviamente ello pensamos que es positivo, pero que no deja de ser más que el solar de una futura regulación que sobre él se habrá de edificar, si es que el solar está alguna vez en disposición de ser edificado, pues no sabemos en que oculto cajón duerme el sueño de los justos el mencionado proyecto.

También que para esas labores de edificación pueden tener una especial utilidad las Leyes Francesas existentes al respecto y que configuran la única regulación completa, con vocación de generalidad y singularidad, que conocemos en el mundo (Ley 29-11-1966 de sociedades civiles profesionales y Ley de 31-12-1990



**“PARA CLARIFICAR  
ESTA CUESTIÓN, PUEDEN  
TENER UNA ESPECIAL  
UTILIDAD LAS LEYES  
FRANCESAS EXISTENTES  
AL RESPECTO”**



**“EN EL ORDEN  
TRIBUTARIO, ABOGAMOS  
POR UN RECONOCIMIENTO  
PLENO DE LA SOCIEDAD  
DE EJERCICIO  
PROFESIONAL”**

Nº 90-1258, de sociedades mercantiles profesionales), y a salvo de algún intento belga en la misma dirección.

Mientras que ello sucede habrá que pensar que las sociedades de ejercicio profesional (en las sociedades de medios no vemos en principio sombras de problemas) son lícitas, siempre que se ajusten a las normas de cada profesión al respecto y si no existen, siempre que no supongan vulneración de las normas reguladoras de las distintas profesiones con apoyo, especialmente, en el principio constitucional de libre ejercicio de la profesión y el civil de libertad contractual.

Otro problema será, lograr el reconocimiento colegial en cada caso (en general tarea ardua) y pasar el fielato del Registro Mercantil si se adopta un tipo social mercantil y no se encubre el objeto social (¡que solución más paradójica!) dada la doctrina al respecto de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en cuyo comentario no podemos entrar.

(Lo paradójico es que si se encubre el objeto social para salvar este obstáculo será mucho más difícil aún

el reconocimiento colegial).

Sea dicho todo ello, como es natural para las profesiones reguladas en nuestro Ordenamiento (las a veces doctrinalmente llamadas “reglamentadas”). Es obvio que para las que no lo sean (y pueden existir y tener cobijo bajo el concepto tributario de profesional y aún más, bajo el sociológico), no deben plantearse estos problemas de licitud.

En el Orden Tributario, abogamos por un reconocimiento pleno de la sociedad de ejercicio profesional (la de medios no presentará en general, particularidades) en pie de igualdad con los demás, y siempre que sean auténticas sociedades (apelando en este punto a la llamada “doctrina del levantamiento del velo”), sin ser contempladas con mirada represiva (y sin perjuicio de los arreglos de la doble imposición entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades, que es otra cuestión, fuera de lugar, en este momento).

Y junto a ello, por una equiparación entre la sociedad mercantil regular y la sociedad civil, tanto regular como irregular (igual que con la

sociedad mercantil irregular), siempre que haya una manifestación externa de las mismas.

Y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el reconocimiento como profesional, de lo que es profesional, aunque el ejercicio sea social y sobre todo la coordinación con el Ordenamiento Jurídico-Administrativo y particularmente con los Colegios Profesionales, para acabar con esta especie de “bifrontismo del Estado” auspiciado inadmisiblemente por motivos recaudatorios.

Sólo decir por último que creemos, dentro de la visión instrumental de la sociedad civil y mercantil (que es en suma la que ha acabado imperando) que la sociedad de ejercicio profesional (la “sociedad de medios” tampoco plantea problemas en este punto), es auténtica sociedad. Que es posible su existencia. Aunque la actividad material y física de la actividad la haya de llevar a cabo un profesional con nombre y apellidos. Esto siempre es así. Un ente abstracto no puede hacer cosas materiales. Un ente abstracto sirve para lo que sirve. Para anudar a él relaciones jurídicas. Para lo demás, es necesario contemplar e ir hasta las personas que hay detrás de los mismos. Se trata de profesionales y de actividad profesional, o no.

