

CONSECUENCIAS JURÍDICAS EN EL ÁMBITO DEL IVA DE LA NUEVA FISCALIDAD DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Profesor de la UPF

Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales

EXTRACTO

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha modificado la fiscalidad en el IRPF de los socios profesionales calificando como rendimientos de una actividad económica los que estos perciban de la sociedad profesional en la que participan siempre que se cumplan determinados requisitos. Tal modificación ha planteado la duda sobre su sujeción al IVA, duda que la DGT ha resuelto estableciendo, primero, que la calificación de empresario o profesional en el IRPF es independiente de la que corresponde en el IVA y, segundo, que la sujeción a este último impuesto requiere analizar si concurren o no lazos de subordinación entre la sociedad y el socio de acuerdo con los criterios recogidos al respecto en la jurisprudencia comunitaria. El presente trabajo analiza la citada modificación legislativa en el ámbito del IVA así como la jurisprudencia comunitaria, las consultas de la DGT anteriores a su Resolución de 13 de abril de 2015, la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 y, por último, la Resolución de la DGT V1148/2015 (NFC053864). El trabajo pretende también enumerar los principales indicios que permitan determinar si existen o no lazos de subordinación entre el socio profesional y la sociedad en la que este participa y, en definitiva, si las prestaciones de servicio que aquel realiza en favor de la sociedad están o no sujetas al IVA. El trabajo finaliza con un resumen de las principales conclusiones.

Palabras claves: IVA, socios profesionales, sociedades profesionales, subordinación y riesgo económico.

Fecha de entrada: 08-04-2015 / Fecha de aceptación: 27-04-2015 / Fecha de revisión: 24-04-2015

LEGAL CONSEQUENCES IN THE FIELD OF THE NEW VAT TAXATION OF PARTNERS OF PROFESSIONAL SOCIETIES

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

ABSTRACT

The Law 26/2014, of 27 November 2014, has modified taxation in income tax of professional partners qualifying it as income from an economic activity which they perceived from a professional society in which they participate provided that certain conditions are met. Such modification has raised doubts about imposing VAT, doubt that DGT has been resolved by establishing, first, that the entrepreneur or professional qualification in income tax is independent of the corresponding VAT and, second, that the subjection to this last tax requires analyzing whether concur or not subordination ties between society and partner according to the criteria set out in this regard in Community law. This paper analyzes the mentioned legislative amendment in the field of VAT and EU case law, the previous queries of the DGT to its resolution of 13 April 2015, the Note of the AEAT of February 10, 2015 and, finally, the resolution of the DGT V1148/2015 (NFC053864). The work also aims to list the main traces to determine whether there are ties of subordination between the professional partner and the society in this part and, ultimately, if the supply of services that makes for society are or not subject to VAT. The paper ends with a summary of the main conclusions.

Keywords: VAT, professional partners, professional societies, subordination and economic risk.

Sumario

1. Consideraciones generales
2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015
 - 2.1. Consideraciones generales
 - 2.2. Análisis crítico
3. Indicios de la existencia de ejercicio individual de la profesión y de falta de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA: una propuesta
4. La Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 (Consulta Vinculante V1148/2015)
5. A modo de conclusión

1. CONSIDERACIONES GENERALES

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica, entre otros, el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), e introduce, a partir del 1 de enero de 2015, un nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas cuyo objetivo es poner fin a la inseguridad jurídica en torno a la calificación fiscal de las rentas obtenidas por los socios de sociedades profesionales en el ejercicio de su actividad.

Una de las cuestiones más delicadas que plantea la regulación de este nuevo supuesto es, sin duda, su fiscalidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA).

Está claro que la configuración normativa de este nuevo supuesto viene a reconocer la dificultad interpretativa de considerarlo incluido entre los que con carácter general se recogen en la definición que de rendimientos de actividades económicas hace el artículo 27.1, primer párrafo, de la LIRPF; dificultad, decimos, porque si la finalidad de la ordenación por cuenta propia es «intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios», es obvio que, en el caso de las sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, son estas, y no sus socios, quienes cumplen con tal requisito. Estos, como exige la propia ley, prestan sus servicios a través de la sociedad y en el seno de la misma. No en vano, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social de la sociedad a la que se le atribuyen los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la misma como titular de la relación jurídica establecida con el cliente. El socio no presta sus servicios «a» la sociedad, sino «en» la sociedad. Ello, claro está, no significa en modo alguno una minusvaloración de la condición de profesional del socio que presta el servicio. De ahí, de hecho, su denominación como «socio profesional».

Es obvio, también, que dada la ausencia de las notas de «ajenidad» y «dependencia», la calificación de los rendimientos que el socio profesional obtiene plantea también dificultades si se pretenden calificar como rendimientos del trabajo, dificultades, dicho sea de paso, mucho más livianas que de pretenderlos considerar como procedentes de una actividad económica sensu stricto por la vía de entender que, en estos casos, los medios de producción residen en sede del socio forzando, así, la adecuada interpretación de la expresión «medios de producción» e ignorando la inexcusable finalidad de dirigir su ordenación a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios. Y entiéndase bien. El problema no es un tema de prurito profesional de definiciones sino de mera interpretación jurídica.

Sea como fuera, lo cierto es que la norma ha tenido que crear un supuesto *ex novo* que permita incluir tales supuestos como un nuevo rendimiento procedente de una actividad de dicha naturaleza.

El problema es que dicha modificación normativa se ha limitado, exclusivamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), cuestión que plantea la duda de si tales casos se pueden considerar también subsumidos en el concepto de empresario o profesional que el IVA recoge, duda que, en nuestra opinión, hay que resolver negativamente, al menos, como interpretación «automática». Y negativamente, decimos, porque el concepto de empresario o profesional no es exactamente el mismo en ambos tributos.

En efecto; el artículo 4.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece que «estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas (...) por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)».

Por su parte, su artículo 5.Uno a) señala que «a los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales (...) las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo», en concreto, «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En particular, y entre otras, «el ejercicio de profesiones liberales».

Asimismo, su artículo 5.Tres presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales «en los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio», esto es, «desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil», y «cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas».

Ya hemos comentado antes que en los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender sensu stricto que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA.

Se dirá, tal vez, que tiene su encaje en los supuestos que prevé el artículo 5.Uno c) de la LIVA, y que considera empresario o profesional a «quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». No se negará, no obstante, que la interpretación es más que forzada.

El problema es que dicha modificación normativa se ha limitado, exclusivamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), cuestión que plantea la duda de si tales casos se pueden considerar también subsumidos en el concepto de empresario o profesional que el IVA recoge, duda que, en nuestra opinión, hay que resolver negativamente, al menos, como interpretación «automática». Y negativamente, decimos, porque el concepto de empresario o profesional no es exactamente el mismo en ambos tributos.

En efecto; el artículo 4.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) establece que «estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas (...) por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (...)».

Por su parte, su artículo 5.Uno a) señala que «a los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales (...) las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo», en concreto, «las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». En particular, y entre otras, «el ejercicio de profesiones liberales».

Asimismo, su artículo 5.Tres presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales «en los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio», esto es, «desde que la persona que se proponga ejercerlo anunciare por circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público, o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil», y «cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas».

Ya hemos comentado antes que en los casos, al menos, de sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, no se puede entender sensu stricto que el socio profesional ordene por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Tampoco concurren los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el artículo 27 de la LIRPF, no se puede considerar empresario o profesional en el IVA.

Se dirá, tal vez, que tiene su encaje en los supuestos que prevé el artículo 5.Uno c) de la LIVA, y que considera empresario o profesional a «quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». No se negará, no obstante, que la interpretación es más que forzada.

Por último, el artículo 7, número 5.º, de la ley del impuesto, señala que no están sujetos al mismo «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

Tras su lectura, se puede pensar que al no concurrir en nuestro caso las notas de ajenidad y dependencia ni tratarse de una relación de naturaleza administrativa, estamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del impuesto. Sin embargo, su adecuada interpretación exige remitirse a la Sexta Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006).

En efecto; su artículo 9.1 señala que se consideran sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente (...) cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Por su parte, su artículo 10 establece que «la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente, (...) excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario». Para determinar el alcance de la misma es pues imprescindible averiguar si existen lazos de «subordinación», consecuencia de «cualquier relación jurídica» entre el socio y la sociedad.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto n.º C-202/90 (NFJ006850), Ayuntamiento de Sevilla, subraya que lo relevante para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta «el riesgo económico de (la) actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad». Considera así mismo como criterio relevante el de la «responsabilidad del empresario», responsabilidad entendida como la «derivada de las relaciones contractuales establecidas por los (profesionales) en el ejercicio de su actividad».

Por su parte, y en idéntico sentido, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFJ026440), J.A. Van Der Steene, el Tribunal subraya, de nuevo, que «los contratos (...) eran celebrados por la sociedad», y no por el socio, que, como tal «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». Y recuerda, también, que «no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad» citando, al respecto, su Sentencia de 25 de julio de 1991.

Es sin embargo la Sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), la que mejor plantea y sistematiza el análisis de la cuestión objeto de comentario: primero, determinar si hay o no una actividad económica; segundo, y en caso positivo, analizar si existe o no una prestación de servicios; y tercero, y en caso afirmativo, verificar si hay o no lazos de subordinación. En definitiva, y como el TJCE señala, hay que examinar «si los servicios prestados (por los contribuyentes) constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de (la) Directiva (y) si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva».

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal destaca «la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas (...) y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados», aserto, este último, de suma importancia.

Desde esta concepción «objetiva» del concepto de actividad económica, es obvio que el socio profesional realiza en todo caso una actividad económica.

Concretada la existencia de una actividad económica, hay que averiguar ahora si estamos objetivamente en presencia de una prestación de servicios en términos de la Sexta Directiva, esto es, si se trata de una prestación de servicios a título oneroso, o, como el TJCE señala, si existe «una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida», cuestión que, en nuestro caso, hay que resolver también afirmativamente.

En definitiva, estamos ante una actividad económica que, objetivamente, es una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva. Cuestión distinta es si esta se realiza o no con carácter independiente (art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) y, en definitiva, si existen o no lazos de subordinación con la sociedad a quien se le prestan los servicios (art. 10 de la Directiva).

No es pues de extrañar que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en su Consulta V0933/2014 (NFC051115), recuerde que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica». Y por eso, también, el TJCE, en la sentencia que hemos citado, señala que dado que «(los contribuyentes) no perciben salario y que no están vinculados (...) por contratos de trabajo», es «preciso examinar si (estos) realizan (su actividad) con carácter independiente o si la relación jurídica entre los (mismos y la sociedad) crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Y en este sentido, el TJCE afirma que «por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se (...) organizan ellos mismos (...) los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades». Para ello resulta determinante «que la organización de los recursos humanos depende de cada» profesional, esto es, que el personal «está vinculado (a este último) por una relación laboral». En nuestro caso, recordémoslo, el personal está contratado por la sociedad de la que el profesional es socio, circunstancia en sí misma irrelevante, ya que lo determinante, y como veremos al analizar la Nota de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) de 10 de febrero de 2015, será si se trata de una sociedad de medios y, por tanto, que el profesional es quien en realidad «ordena» los medios personales de «su» actividad, o, por el contrario, si se trata de una sociedad profesional sensu stricto y, por tanto, que quien los ordena es la propia sociedad. En definitiva, el hecho de que el personal esté vinculado a la sociedad de la que el profesional es socio es irrelevante si se trata de una sociedad de medios. De ahí que el Tribunal señale que «en estas condiciones, la dependencia funcional de los (profesionales) respecto de (la sociedad) así como la sujeción de los (mismos) a un

control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva». Y, «en estas condiciones», no es determinante porque atendidas las circunstancias concretas que concurren en este caso en particular, son los propios profesionales quienes organizan los recursos humanos.

Precisado lo anterior, el TJCE analiza las condiciones retributivas que concurren en el caso en concreto y concluye que «no existe relación de subordinación, toda vez que los (profesionales) soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los (ingresos), de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de (su) eficacia de los registradores» y de «los medios empleados para conseguir (los ingresos)»; es decir, que «el beneficio que los (profesionales) obtienen de su actividad depende no solo del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para (conseguirlos)». Para el Tribunal, «el hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada (profesional) están a (su) cargo» es a tal efecto determinante.

Pues bien; esta necesaria «correlación» entre los ingresos y los gastos o, si se prefiere, la imposibilidad de desvincular los unos de los otros, es, en nuestra opinión, trascendental. En efecto; el profesional soporta los ingresos y los gastos que genera su actividad. Es pues importante conocer quién es el titular real de los gastos, pregunta cuya respuesta solo puede ser una: quien ordena los medios humanos y/o materiales. Y ¿quién los ordena? Pues quien es titular de la actividad; quien la ejerce. Y ¿quién la ordena y la ejerce? Pues depende. Si se trata de una sociedad de medios, el profesional persona física o, mejor, cada uno de sus socios individualmente; y es así porque la profesión no se ejerce en este caso colectivamente sino individualmente. Sin embargo, cuando se trata de una sociedad profesional *sensu stricto*, quien ejerce la actividad es la propia sociedad y no el socio. Y aun así, se podría diferenciar en este último caso entre el socio que percibe de la sociedad una retribución fija desvinculada del resultado de la actividad, del socio que percibe su retribución en función del resultado de la actividad. La Ley 2/2007 deviene pues fundamental para el análisis adecuado de la cuestión que comentamos¹.

La consecuencia inmediata de que la sociedad es quien ordena los medios de producción es que los gastos de la actividad se imputan a la sociedad, esto es, que la retribución que el profesional percibe es «ajena» a los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad. Dicho de otra

¹ Así, por ejemplo, y con relación a la retribución, su artículo 17.1 f) establece que «en cuanto al régimen de retribución de la prestación accesoria de los socios profesionales, podrá ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10», esto es, que «los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de esta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales».

Habrà pues que tener muy presente cuál es en cada caso el régimen de retribución de los socios profesionales.

forma, el profesional no se hace cargo de los mismos ya que, de lo contrario, está asumiendo el riesgo económico de la actividad.

Y ya, por último, el Tribunal señala que «en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la (sociedad) pueda ser considerada responsable por los actos de los (profesionales) (...) no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación». Es decir, que no es suficiente el hecho de que la sociedad sea responsable de los actos de los profesionales. Y no lo es porque lo verdaderamente relevante es si los profesionales soportan o no el riesgo económico de su actividad.

En definitiva, para averiguar si la actividad se realiza con carácter independiente y, en suma, si existen o no lazos de subordinación, hay que analizar si el profesional soporta o no el riesgo económico de la actividad, esto es, si «el beneficio que (obtiene) de su actividad (no solo depende) del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad».

Si es así, esto es, si el profesional asume el riesgo económico de la actividad, esta se realiza con carácter de independencia.

Si no es así, esto es, si el profesional no asume el riesgo económico de la actividad, esta no se ejerce con carácter de independencia.

Y en este sentido, podemos considerar como indicios de que no se asume el riesgo económico, los siguientes:

- a) Que el titular de la actividad sea la propia sociedad, esto es, que se trate de una sociedad profesional *sensu stricto*. Hay pues que averiguar si concurren los requisitos del artículo 1 de la Ley 2/2007. Si se cumplen, estamos sin duda ante una sociedad profesional cuyo objeto social es el ejercicio en común de una actividad profesional y, por tanto, en la que los actos propios de la misma se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social y que los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente, le son atribuidos a la sociedad.

En consecuencia, si se trata de una sociedad de medios, es el profesional quien es el titular de la actividad y quien ordena, por tanto, los medios humanos y/o materiales.

- b) Que el importe de la retribución que el socio percibe de la sociedad esté totalmente desvinculado del resultado de la actividad, circunstancia que se cumple cuando se trata de una retribución fija o de una retribución variable calculada, en este último caso, teniendo en cuenta los mismos parámetros que para el resto de profesionales con relación laboral con la sociedad.

En consecuencia, si la retribución que el socio percibe está en función del resultado económico de la actividad, se considera que el profesional asume los riesgos económicos de la misma.

Hay pues que analizar el régimen de prestaciones accesorias de la Ley 2/2007 [art. 17.1 f)] y, en concreto, si su cuantía se ha establecido en función o no del resultado de la actividad (art. 10 de la Ley 2/2007).

- c) Que la sociedad es quien asume la responsabilidad patrimonial por los riesgos empresariales inherentes a la actividad que constituye su objeto social (art. 11 de la Ley 2/2007).
- d) Que la sociedad es quien asume solidariamente la responsabilidad patrimonial por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional, circunstancia que no es relevante si concurre el segundo de los dos indicios anteriores pero sí en el caso de que este no concurra.

Esto quiere decir que si la sociedad es quien ejerce la actividad pero la retribución que el socio percibe no está desvinculada del resultado de la actividad, se considera que se asume el riesgo económico si el socio, además, y aunque sea solidariamente con la sociedad, responde patrimonialmente por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional.

Así mismo, se puede afirmar que hay lazos de subordinación cuando existe una relación laboral o cuando, no existiéndola, la actividad económica no se realiza con carácter de independencia de acuerdo con los criterios comentados. Obviamente, su análisis exige el examen individualizado caso por caso.

En idénticos términos se pronuncia la «Value Added Tax Committee» de la Comisión Europea en sus *working papers* n.ºs 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente², y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

² Introduction «working paper» n.º 786

The Spanish delegation has asked the opinion of the VAT Committee on whether professional services provided by a natural person to a company under an employment contract should be qualified as an economic activity, within the meaning of Articles 9 and 10 of the VAT Directive, when that natural person owns the majority of the capital of that company, which supplies the same type of services as those provided by the shareholder under the employment contract. The question submitted by the Spanish delegation is attached in annex.

Subject Matter

Article 9(1) of the VAT Directive states that «"taxable person" shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity», adding that «any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as "economic activity"».

On its part, Article 10 of the VAT Directive states that «the condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability».

Therefore, activities of the professions are regarded as economic activity, according to Article 9(1) of the VAT Directive. However, to be considered a taxable person, the professional who carries out that economic activity, must do it independently.

In the case submitted by the Spanish authorities, the professional supplies his services under an employment contract to a company which provides the same type of services to its clients.

According to Article 10 of the VAT Directive, the existence of a contract of employment, in principle, would imply that the activity deployed is not carried out independently, so the person who performs that activity would not be considered a taxable person.

However, the Spanish authorities allege that problems arise when the professional providing services to the company directly or indirectly owns a majority, or all, of the capital of the company. In such cases there is a risk that the dependence and employee status could be undermined, given that this shareholder participates in the company decision-making. In addition, Spanish employment law excludes the possibility of the existence of an employment relationship when, in the case of trading companies, the professionals providing services to a company have a direct shareholding in the company of 50% or more.

It is also alleged that in the case of professional services the main means of production lies in the shareholder himself, as those services are of a strictly personal nature and that the material means made available by the company for the provision of these services are of scant significance compared with the human factor. The shareholder arranges the economic activity himself, where necessary, even if this simply entails making himself available to provide the services. Thus, we need to determine whether these professional services supplied to a company by a shareholder who controls the majority of the capital of that company, when those services are of the same type as those supplied by the company itself, can or cannot be considered to be an activity carried out «dependently».

The Commission's opinion

Although under Spanish law, the existence of an employment relationship is not possible when the professional who provides services to a company has a direct shareholding in the company of 50% or more, this is not relevant for the qualification of the activity for VAT purposes. Article 10 of the VAT Directive excludes the notion of independence when the person is bound to an employer «by a contract of employment or by *any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability*».

Therefore, we have to look at the conditions under which the services are provided by the professional to the company, to assess if the notion of dependency is present or not.

That the professional is the majority shareholder of the company does not in itself impede the existence of a relationship employer-employee. The Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled in case C-355/06 Van der Steen that «a natural person carrying out all work in the name and on behalf of a company that is a taxable person pursuant to a contract of employment binding him to that company of which he is also the sole shareholder, the sole manager and the sole member of staff, is not himself a taxable person within the meaning of Article 4(1) of that Directive (the Sixth Directive)».

The CJEU based its conclusions on the following four factors:

- contracts for the provision of services were entered into by the company,
- that the shareholder acted on behalf and under the responsibility of the company,
- that the shareholder did not bear any economic business risk in acting as manager and performing the work in the course of the company's dealings with third parties, and finally,
- that the company paid the shareholder a fixed monthly salary and annual holiday payment, deducting income tax and social security contributions from his salary, so the shareholder depended on the company to determine his remuneration.

Therefore, in the view of the CJEU, the majority shareholder of a company can conclude an employment contract with that company.

Moreover, it is irrelevant to the relationship between them that the services supplied by the company are of the same nature as those supplied by the shareholder to the company. Otherwise, that would imply that none of the professionals, whether shareholders or not, working for a company which provides the same type of services could be considered employees but would have to be regarded as taxable persons.

Thus, we have to analyse the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers, such as working conditions, remuneration and liability, to determine whether the services are supplied by the shareholder dependently or independently.

This is consistent with the ruling of the CJEU in case C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*. The case referred to whether the tax collectors working for the City Council carried out an economic activity. There was no contract of employment, so the CJEU considered whether their legal relationship with the Commune created the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Regarding the working conditions, the tax collectors themselves procured and organised independently, within the limits laid down by the law, the staff, equipment and materials necessary for them to carry out their activities.

With regard to remuneration, tax collectors bore the economic risk entailed in their activity as their profit depended on the amounts collected and the expenses incurred for staff and equipment.

Regarding the employer's liability, that the City Council could be held liable for the activity of tax collectors was not considered sufficient to establish the existence of a relationship of employer and employee.

- For those reasons, the CJEU concluded that the activity of the tax collectors was being carried out independently.
- For the Commission services, the fact that the shareholder owns the majority of the capital of the company, and that he provides to the company the same services that the company supplies to its clients, are not by themselves decisive to determine whether the activity is being carried out independently. However, where a professional, who is already a taxable person for VAT proposes:
 - supplies his services to the company under an employment contract, and
 - undertakes this in the same fashion and means as applied in his economic activity as a taxable person,
 - then it could be considered that the services supplied to the company under such an employment contract are carried out independently, notwithstanding the employment contract.

Therefore, to determine whether in these situations there is a dependent or an independent relationship, it is necessary to perform a case-by-case analysis similar to the one of the CJEU in the *Ayuntamiento de Sevilla* case, examining all circumstances of the case.

Thus, elements such as

- whether the shareholder uses the means of the company to provide the services or different means, or
- whether he receives a fixed remuneration plus commission and bonuses or the remuneration is a percentage of the profits or the amounts invoiced to the clients, or
- whether he has personal responsibility for his work towards the clients,

all have to be weighed in order to qualify the relationship between the shareholder and the company as dependent or independent.

It should be mentioned at this point that the VAT Committee already in 2012 discussed the conditions to be met for an activity to be regarded as an economic activity within the meaning of the VAT Directive. That however was before the most recent decision of the CJEU in case C-62/12 *Kostov*. In its working paper, the Commission services had considered that when a member of the board who is a taxable person, was only on the board because he owned shares and not because he had been appointed to the board in his professional capacity, then that would be an activity carried out on an occasional basis and therefore outside the scope of VAT, unless the Member State had availed itself of the option provided for in Article 12(1) of the VAT Directive. With the recent CJEU decision in the *Kostov* case, it would appear that in that respect the conclusion reached in that working paper has been overruled.

In conclusion, a natural person who owns the majority of the shares of a company can be bound to that company by an employment contract. The qualification of the relationship of the shareholder with the company as dependent or independent has to be done on a case-by-case basis, analysing the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers such as working conditions, remuneration and liability. Where that shareholder is already a taxable person for VAT purposes, the services supplied to his company under an employment contract could be considered carried out independently in cases where there is no difference in the means used by that shareholder when supplying services to third parties as a taxable person, and those used when supplying services under the employment contract to the company where he is the majority shareholder.

Delegations' opinion

Delegations are invited to express their views on the matters raised by the Spanish authorities and the observations made by the Commission.

- a) Que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa.
- c) Para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
 - Si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios.
 - Si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.
 - Si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

En definitiva, las prestaciones de servicios realizadas por quienes no soportan el riesgo económico de la actividad y que se desarrolla utilizando los medios materiales y humanos propiedad de la empresa no están sujetas al impuesto; conclusión, además, que se refuerza si la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales es de la sociedad y el profesional recibe en concepto de honorarios una retribución fija.

Y en nuestro caso, sociedades profesionales, es obvio que es la sociedad, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones dimanantes de las relaciones contractuales suscritas con terceros. Existe, pues, un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad que le excluye por tanto del ámbito de aplicación del impuesto.

Por ello, el TJCE, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto n.º C-355/06 (NFJ026440), señala que «si bien la actividad (desarrollada por la sociedad) era realizada tan solo por el (socio único de la misma y administrador), los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia, (el socio único y administrador) dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas». La sentencia subraya también que quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». En consecuencia, el socio «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

En definitiva, la prestación de servicios realizada por el socio profesional de una sociedad a la que la Ley 2/2007 le es de aplicación no está sujeta al IVA salvo en aquellos casos en los que en el sistema de retribución del socio se tengan en cuenta elementos o circunstancias que, analizados caso a caso, permitan concluir la falta de un vínculo de subordinación.

Es obvio, también, que, aunque con matices importantes y con fecha muy anterior al reciente informe de la Comisión, este no era el criterio de la DGT. En efecto; tanto en la Consulta Vinculante V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), como en la V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025), el centro Directivo contesta de idéntica forma: «dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992». En consecuencia, concluye, «las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido»³.

Sin embargo, si se lee con atención la «Descripción de los hechos», en especial, la de la primera consulta, se observa que se habla de socios que suscriben con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, servicios por los que emite la correspondiente factura. Respecto a la segunda de las consultas, se habla de profesionales que realizan para la sociedad en la que participan los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social. Pues bien; salvo en este último caso, y con matices, es obvio que en ambos supuestos estamos ante una operación sujeta y no exenta del impuesto ya que lo que los profesionales suscriben es un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad, contrato que manifiesta la existencia de dos partes contratantes sujetas, por tanto, a los derechos y obligaciones que dimanen del mismo.

³ Respecto a la primera, la descripción de los hechos es la siguiente: «la entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la realización de servicios en el ámbito de la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas. Los profesionales que prestan servicios a los clientes de la entidad consultante se dividen en dos categorías, según ostenten o no la condición de socio de la entidad. Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad. Como remuneración de los citados servicios, los socios-profesionales tienen derecho a percibir determinadas retribuciones por parte de la entidad consultante que se articulan mediante la emisión de las correspondientes facturas por el socio-profesional en concepto de anticipos, que son objeto de regularización también mediante la facturación correspondiente (positiva o negativa) a final del ejercicio en función del desempeño realizado por el socio-profesional (cumplimiento del objetivo de ingresos; responsabilidades asumidas; conocimiento del mercado; flexibilidad o movilidad...) y de la actividad profesional de la entidad. Cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad. Asimismo, los socios-profesionales están obligados a financiar las operaciones de la entidad mediante el otorgamiento de préstamos personales. En cuanto al desempeño de sus servicios, los socios-profesionales disponen de gran flexibilidad y autonomía en el cumplimiento del horario de trabajo y en la permanencia en el lugar de trabajo. El ejercicio de la actividad profesional es competencia exclusiva de los socios-profesionales, y se ejerce de forma que queda garantizada su propia independencia». Respecto a la segunda, la descripción de los hechos es sumamente sucinta: «dos personas físicas van a constituir una sociedad profesional, adquiriendo la condición de socios profesionales de la misma, y a realizar para dicha sociedad los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social».

No se trata, pues, de una obligación «interna» de la sociedad. Los socios, en este caso, no prestan sus servicios «en» la sociedad, sino «para» la sociedad. Hay pues independencia y asunción de riesgo económico⁴.

Sin embargo, esta no es la construcción jurídica que la Ley 2/2007 hace. En efecto; en el ámbito de esta última estamos en el ámbito de «prestaciones accesorias» de los socios que, en su condición de profesionales, están obligados a cumplir; prestaciones que no derivan de un contrato de arrendamiento de servicios sino de una disposición estatutaria de naturaleza mercantil de carácter interno. Se trata, pues, de una obligación «estatutaria». De ahí, precisamente, que los socios prestan sus servicios profesionales «en el seno» de la sociedad. No hay un ejercicio individual y externo separado de la sociedad, sino interno y en la propia entidad. Y lo que es más importante: la entidad soporta el riesgo económico sin perjuicio de la lógica y obvia responsabilidad civil del socio-profesional. No hay que olvidar que el ejercicio profesional lo desarrolla la propia sociedad. A ella se le imputan los correspondientes derechos y obligaciones con los clien-

⁴ En este sentido, son muy ilustrativos los fundamentos que se recogen en el número 3 de la contestación a la Consulta Vinculante V0179/2009 (NFC032025), a saber: «según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007), tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto». De acuerdo con la citada sentencia, «en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral». De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, «los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones». Asimismo, prosigue la consulta, «existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que "un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez 'a quo', es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal"».

tes. Y para desarrollar tales servicios no se suscribe ningún tipo de contrato con los socios, sino que estos se obligan, en el seno de la propia esfera organizativa interna, a prestarlos «en», y no «para», la sociedad. Nos gustará más o menos, pero es lo que la ley dice con meridiana claridad⁵.

En consecuencia, es obvio que en estos casos concretos no haya sujeción al IVA porque no hay, en términos comunitarios, una situación de «independencia» sino de «subordinación». Y no

⁵ El artículo 1.1, primer párrafo, de la Ley 2/2007, establece que «las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente ley». Esto quiere decir que el objeto social de una sociedad profesional es el ejercicio en común de una actividad profesional. Dicho en otras palabras: quien presta dicho servicio es la sociedad. De ahí, precisamente, que su artículo 1, tercer párrafo, establezca que «a los efectos de esta ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente». Y de ahí, también, precisamente, que su artículo 5.2 establezca que «los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el artículo 11 de esta ley», precepto que, en su número 1, establece que «de las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio» y que «la responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada», y, en su número 2, que «no obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan». Su número 3 obliga a las «sociedades profesionales (a) estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que estas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social».

Por su parte, su artículo 2 señala que «las sociedades profesionales (desarrollarán) el ejercicio en común de actividades profesionales (...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Esto es, que quien desarrolla la actividad es directamente la sociedad.

Su artículo 4.1 a) indica igualmente que son socios profesionales «las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma». La propia ley establece pues la obligación por parte de los socios profesionales de prestar los servicios en el «interior» de la sociedad; esto es, en su propio ámbito y esfera organizativa. Es más; su artículo 17.2 establece que «las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social».

A mayor abundamiento, su artículo 9 establece que «la sociedad profesional y los profesionales que actúan en su seno ejercerán la actividad profesional que constituya el objeto social de conformidad con el régimen deontológico y disciplinario propio de la correspondiente actividad profesional»; que «en ningún caso será obstáculo el ejercicio de la actividad profesional a través de la sociedad para la efectiva aplicación a los profesionales, socios o no, del régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; que «sin perjuicio de la responsabilidad personal del profesional actuante, la sociedad profesional también podrá ser sancionada en los términos establecidos en el régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; y que «en los trabajos profesionales que se sometan a visado, este se expedirá a favor de la sociedad profesional o del profesional o profesionales colegiados que se responsabilicen del trabajo».

Es pues obvio que dado que es la sociedad profesional, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos dimanantes del ejercicio de su actividad, y que los servicios que el socio profesional presta se proyectan en el interior de la propia sociedad consecuencia de la prestación accesoria inherente a su condición de socio y que se materializa en el seno de la propia sociedad, se puede afirmar que no exista una «independencia» del socio para con la sociedad, al menos, en los términos de la directiva y que no hay, por tanto, dos operadores económicos sino uno solo: la sociedad, único sujeto pasivo del IVA.

hay independencia, insistimos, porque es la sociedad quien soporta los riesgos económicos de las operaciones que se realizan, cuestión esta esencial para determinar la sujeción al impuesto. La única excepción, y como ya hemos apuntado, es, o puede ser, que la retribución de los socios esté vinculada al resultado de la actividad.

La Consulta Vinculante V0933/2014 (NFC051115), de 2 de abril, analiza también idéntica cuestión aunque desde una perspectiva muy diferente. La cuestión que en esta se plantea es la de la fiscalidad en el IVA de los servicios profesionales prestados a la sociedad por el administrador, y socio único, en el caso de que se simultaneen las tareas propias del cargo y otras distintas⁶.

En efecto; el consultante no plantea expresamente la tributación en el IVA de los servicios prestados en su condición de socio profesional, sino, de forma más concreta, la fiscalidad de los servicios que el socio presta por razones distintas a su cargo como administrador en dos supuestos muy concretos: que su relación con la sociedad sea laboral, o que se trate de una mera prestación de servicios, en concreto, y en el contexto de la consulta, hay que entender que se refiere a un contrato de arrendamiento de servicios. En realidad, la cuestión principal que se plantea es la de la tributación de las tareas distintas a las propias de administrador⁷.

⁶ La consultante plantea las dos siguientes opciones de retribución: prever la retribución del cargo de administrador en los estatutos sociales (actualmente el cargo es gratuito) o que este último sea gratuito y facturar a la sociedad los servicios profesionales prestados. Y las cuestiones que se consultan son dos también. La primera, si se considera que la relación mercantil absorbe a la laboral o que se desarrollan servicios profesionales además de las funciones propias del cargo de administrador. La segunda, cuál sería la tributación en el IVA en los tres supuestos siguientes: relación mercantil, fijándose la retribución como administrador en los estatutos, relación laboral y prestación de servicios. Fijese, pues, que la inquietud de la consultante es realmente la compatibilidad entre las funciones como administrador y otras distintas y su concreta fiscalidad. Nada que ver, pues, con su condición como socio, sino, en todo caso, con la de administrador.

Se trata de una sociedad que presta servicios de publicidad y marketing a terceros independientes y en la que el socio administrador realiza parte de ese trabajo. En concreto, y además de las tareas de representación, administración y dirección de la sociedad, a las que dedica un 20% de su tiempo, las de desarrollo de ideas y diseño de campañas publicitarias y de marketing así como de páginas webs, a las que dedica el 80% restantes. Para el desarrollo de la actividad profesional, la sociedad cuenta con la colaboración de dos profesionales autónomos y una persona con contrato laboral.

⁷ No en vano, la DGT estructura su respuesta analizando su fiscalidad en los tres tributos principales: el IS, el IRPF y el IVA. El órgano directivo parte «de (que) el administrador es socio único de la entidad, (su) cargo (como tal) es gratuito (y) desempeña la labor de diseño de ideas y campañas publicitarias y marketing». Pues bien; en «aquellos casos en que los socios prestan servicios profesionales tanto a la propia sociedad como a terceros clientes de la sociedad, deberán distinguirse este tipo de servicios, y serán fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS». Y con relación al IRPF, la DGT señala que «los servicios profesionales que un socio puede prestar a una sociedad pueden englobar tanto los que tienen como destinatario a la propia sociedad, como a terceros clientes de la sociedad, a los cuales el socio presta dichos servicios en nombre y por cuenta de la sociedad». Y todo ello, prosigue, «con independencia de la calificación que en el IRPF corresponda a los honorarios satisfechos por la sociedad al socio por dichos servicios profesionales (rendimientos de trabajo... o de actividades económicas) y con independencia de que dichos servicios puedan prestarse adicionalmente a otros servicios distintos y propios del ejercicio del cargo de administrador, cuyos

Así planteada, la cuestión no ofrece ninguna duda ya que los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA y los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo.

En efecto; la DGT inicia su resolución remitiéndose a los preceptos legales que resultan de aplicación al caso en concreto y recuerda que «lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al (IVA) es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5 de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial"».

Y en este sentido, la DGT se remite al artículo 9.1 de la directiva que, recordémoslo, establece que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

A tales efectos, la DGT parte de la hipótesis de que la sociedad contrata los servicios del profesional; hipótesis que coincide con la que el consultante plantea, en concreto, que el socio y administrador factura a la sociedad los servicios profesionales que le presta. Insistimos en ello ya que no es lo mismo consultar la fiscalidad de los ingresos que se «facturan» a la sociedad consecuencia de un contrato de prestación de servicios, que la de los ingresos que se perciben de la sociedad por quien ostenta la condición de socio. Es cierto que la consultante no habla expresamente de un «contrato» de tales características, pero así se infiere de los hechos y así creo también que lo entiende la DGT.

Es por ello lógico que la DGT afirme que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica», elemento, este, que es también relevante para determinar si existen o no lazos de subordinación.

En este contexto, la DGT se remite con acierto a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), y subraya que «el hecho decisivo (...) es que (quien presta los servicios, soporte) el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que (obtiene) trae causa no solo (de sus ingresos,) sino también de los gastos en que (incurre) por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad». La DGT recuerda también que el Tribunal se ha pronunciado en idéntico sentido en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917); sentencia que, recordémoslo, concluye «que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles (están sujetos al IVA), toda

honorarios tendrán la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo del artículo 17.2 e) de dicha ley, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo "Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos"».

vez que (estos) actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada directiva». Esto es así, prosigue, «en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la directiva y, en tal supuesto, no sujetos al impuesto». Sin embargo, la DGT no profundiza en esta cuestión trascendental de la existencia o no de lazos de subordinación. Y no lo hace porque no es sin duda necesario para resolver las cuestiones que se le plantean.

Y es en esta cuestión trascendental donde la DGT se remite a la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS) con relación a las notas de ajenidad y dependencia. Y es ahí, precisamente, donde creemos que radica el error. Y lo es, porque si bien es cierto que estas son las notas que definen uno de los supuestos de no sujeción al IVA, no lo es menos que este no es el único supuesto de relación de subordinación no sujeta. Y la prueba es la Sentencia Van Der Steene. Se podrá concluir, eso sí, que analizadas las circunstancias que concurren en el caso de que se trate, no existe una relación laboral ni ningún otro indicio que permita concluir con carácter general que no existe tampoco ningún lazo de subordinación. Y para ello, la inexistencia de una relación laboral es importante, pero no decisiva. Es, como tantas veces se ha dicho, un indicio, pero un indicio que, en el caso que nos ocupa, y dada su especial complejidad, requiere, si cabe, de una mayor actividad probatoria. Eso es en definitiva lo que los *working papers* famosos dicen y lo que el propio TJCE hace en sus diferentes sentencias, en concreto, en las tres más importantes al respecto: Asunto C-202/90 (NFJ006850), C-355/06 (NFJ026440) y C-154/08 (NFJ035917).

Sin embargo, no nos ha de extrañar que, a tenor de los hechos que se plantean en la consulta, la DGT concluya sin más que «la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren las notas configuradoras del mismo a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución». A contrario sensu, prosigue, «dicha prestación podrá instrumentarse a través de un contrato de arrendamiento de servicios cuando no concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena».

Nada que decir, salvo que tal conclusión no aborda la problemática de fondo: las retribuciones que el socio profesional percibe de su sociedad en su condición como tal. Resuelve, claro está, los extremos, pero no las zonas grises. Y resuelve, claro está, lo que se le ha consultado.

Conclusión, eso sí, que se complementa con otras dos. La primera, que si la relación es laboral «los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante (están) no sujetos». La segunda, que «las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo» en la medida en «que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

En definitiva, la DGT aborda tan solo lo que se le consulta: la fiscalidad en el IVA de los servicios que se prestan a una sociedad como consecuencia de una relación laboral o de un contrato de prestación de servicios.

La DGT no aborda pues, porque no se le consulta, la cuestión objeto de controversia. Tampoco se plantea en ninguna de las tres resoluciones citadas la concurrencia de circunstancias que permitan concluir que existen o no lazos de subordinación más allá de la concurrencia o no de las notas de ajenidad y dependencia. La DGT tampoco se ha planteado hasta hoy tan polémica cuestión desde la perspectiva de la Ley 2/2007. Y en ninguna de las tres resoluciones se abordan tampoco las zonas grises que hay entre los dos extremos: la relación laboral y el contrato de arrendamiento de servicios.

A diferencia de las dos resoluciones anteriores, la DGT apunta en esta última resolución, eso sí, cuál es el camino a seguir; camino que no se limita a averiguar si concurren las notas de ajenidad y dependencia sino si existen o no lazos de subordinación, cuestión, esta, que requiere el análisis caso por caso y la existencia de criterios orientadores. Ese es pues el camino. Pero cuidado; la cuestión no es tan simple como pretender afirmar que en ausencia de una relación laboral estamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y no lo es porque resolverla exige aceptar que hay zonas grises que requieren objetivizar el concepto de ordenación por cuenta propia con criterios concretos o fijar indicios claros que garanticen la seguridad jurídica en el marco en concreto del IVA.

Dicho cuanto antecede, es cierto que la razón que justifica la modificación del artículo 27 de la LIRPF no es otra que la de asimilar el nuevo supuesto a una actividad profesional en la que, aunque de forma realmente muy forzada, se considera que los medios de producción residen en sede del socio y, por ende, que estamos, de hecho, ante un supuesto de actividad profesional, interpretación que justificaría que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, se repercuta el IVA correspondiente. Pero se trata, sin duda, de una interpretación voluntarista, aunque sin duda coherente, pero que no tiene un fundamento claro en la propia normativa del impuesto. Pero ello no es óbice para que se pueda interpretar, también, que estamos ante una operación que estaba ya sujeta y no exenta del IVA con anterioridad a dicha modificación o, por el contrario, que continuamos estando ante un supuesto de no sujeción y que no procede, por tanto, la deducción del IVA soportado por la sociedad que satisface al socio los rendimientos correspondientes. Esperemos, en cualquier caso, cordura en la aplicación del impuesto en un supuesto en el que, a mayor abundamiento, no existe ningún efecto negativo para los intereses de la Hacienda Pública. En cualquier caso, y en aras a la seguridad jurídica, lo deseable hubiere sido acometer la correspondiente adaptación normativa en el IVA a pesar de su difícil encaje con la directiva. Sea como fuere, parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA⁸.

⁸ A pesar de ello, hay que recordar supuestos realmente curiosos en los que a criterio de la DGT estamos ante rendimientos del trabajo sujetos al IVA. Este es el caso, por ejemplo, de la Consulta Vinculante V2556/2006, de 21 de diciembre

La cuestión que ahora tratamos no ha pasado tampoco desapercibida para la doctrina científica.

En efecto; en opinión de CAAMAÑO⁹, «aunque es necesario y urgente que la DGT se pronuncie sobre este extremo», el «legislador fiscal ha impreso en la LIRPF una *factio iuris*. Ha adoptado la ficción –o, si se prefiere, la presunción *iuris et de iure*, la cual no admite, por definición, prueba en contrario– de que cuando el socio-profesional ha cursado alta en el RETA o en una mutualidad de previsión, está ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios, en cuyo caso la contraprestación necesariamente estará sujeta al IVA».

Coincidimos plenamente en que esa es la conclusión más lógica. Pero esta no es, sin duda, la conclusión adecuada si nos atenemos a los preceptos que regulan el concepto de empresario y profesional en el ámbito del IVA y del IRPF. Es más, el hecho de que en IRPF determinadas rentas se califiquen como procedentes de una actividad económica, no significa en modo alguno que opere un automatismo respecto a su consideración como tal en el ámbito del IVA, y viceversa.

Este es también de hecho el criterio del TJCE que, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), señala con acierto que «si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de (los profesionales) no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados (a la sociedad)».

Hay pues que analizar en cada caso si concurre el carácter de «independencia» que la directiva exige y, en definitiva, si existen o no «lazos de subordinación».

Sin embargo, para MARTÍN FERNÁNDEZ, la cuestión es también clara¹⁰: «la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones». Esta conclusión, prosigue, «cumple con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, cuando señala que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Acudiendo a la Ley española del tributo, concurren los dos requisitos, exigidos en su artículo 5.Dos. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales, entre otras, el ejercicio de profesiones liberales y artísticas».

(NFC023882), relativa al colectivo de árbitros que realizan una labor totalmente *amateur* actuando en campeonatos de dicha naturaleza de niños, señoras y caballeros, sin tener ninguna relación laboral con la Federación y percibiendo por ello determinada retribución por día de arbitraje.

⁹ CAAMAÑO, M.: «A propósito de la naturaleza de las rentas de los socios profesionales...», *Inédito*, 2015.

¹⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y sociedades profesionales», *Cinco días*, Tribuna. 23 de febrero de 2015.

Para dicho autor, y tras la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, que después comentaremos, «es cierto que es posible una calificación distinta en el IRPF y el IVA (...), pero no en las prestaciones de servicios que llevan a cabo los socios profesionales a su sociedad». Hemos de tener presente, señala, «que la modificación operada en el IRPF se debe al carácter personalísimo de los servicios profesionales. Por tanto, urge que, desde el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lleve a cabo una interpretación que equipare la regulación en ambos tributos. La seguridad jurídica lo exige».

A pesar de la coherencia de sus argumentos, no se puede ignorar que el concepto de «lazos de subordinación», propio del IVA, admite una variedad de matices más allá de los que son propios en el IRPF. Se ignora, también, la importancia que la Ley 2/2007 tiene al respecto. El carácter personalísimo de los servicios profesionales, no lo olvidemos, no excluye que el titular de la actividad sea la propia sociedad.

GARCÍA NOVOA es de opinión contraria a la de los dos anteriores autores¹¹. A su juicio, que compartimos, «a efectos de IVA, lo determinante no es una eventual calificación en el IRPF, sino que nos encontremos ante una prestación de servicios sujeta». Dicho autor centra la cuestión de forma correcta. En su opinión, «para que una entrega o un servicio se encuentre gravado por el impuesto es imprescindible que lo preste una persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional, entendiéndose por tal quien desarrolla una actividad económica». Lo trascendente «no es, por tanto, estar ante un rendimiento de actividad económica en el IRPF, sino desarrollar una actividad económica a efectos del IVA». Y en este sentido, «para determinar cuándo hay una actividad económica sujeta y cuándo un servicio prestado en régimen de dependencia no sujeta, hay que recordar que las calificaciones en el IVA son propias de este impuesto. La interpretación de los términos contenidos en la Ley del IVA debe llevarse a cabo con criterios propios de este impuesto, que tiene unas características que le diferencian de los demás impuestos del sistema. Sobre todo, por su condición de impuesto armonizado a nivel europeo, que lo convierte en una figura fiscal dependiente del Derecho de la Unión Europea. De esta forma, las interpretaciones que priman son las guiadas por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea, y de acuerdo con principios como el de neutralidad».

En suma, «diga lo que diga la reforma de la Ley del IRPF, una retribución no está sujeta al IVA en tanto no cumpla con la definición de actividad económica en este impuesto, la cual procede de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y de la interpretación que, de la misma, ha efectuado la jurisprudencia comunitaria». Y en este sentido, «aunque en el Derecho español de la Seguridad Social no parece posible una relación laboral cuando el profesional que presta servicios a una sociedad tiene una participación directa igual o superior al 50 por 100, esto no es relevante para la calificación de la actividad a efectos del IVA, pues el artículo 10 de la Directiva del IVA excluye la noción de independencia cuando la persona está

¹¹ GARCÍA NOVOA, C.: «El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF», *Colegio de Economistas de Pontevedra*, 2015.

ligada a un empleador "por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación respecto a las condiciones de trabajo, remuneración y la responsabilidad del empleador". Así pues, «para determinar si las rentas percibidas por el socio dado de alta en el RETA constituyen prestaciones de servicios sujetas a IVA no hay que estar a la calificación como rendimientos de actividades económicas en el IRPF sino a si esas rentas son subsumibles en el artículo 4.1 de la Ley del IVA, interpretado de acuerdo con la definición de actividad económica que se contiene en el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE y la exégesis que de dicho precepto ha realizado el Tribunal europeo –por ejemplo, en las sentencias de fecha 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 y 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06–».

Y concluye: «no cabe deducir automáticamente la sujeción al IVA por el hecho de que ciertas rentas se califiquen a efectos del IRPF como rendimientos de actividades económicas. No obstante, para el caso que estamos comentando, sería deseable que la Dirección General de Tributos diera unos criterios que aportaran seguridad jurídica a los contribuyentes».

Sea como fuere, el único punto común que hay en los tres autores es la necesidad de que la DGT aclare esta cuestión, circunstancia que se ha producido mediante la Resolución V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), que después comentaremos. Conviene no obstante centrarnos antes en la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 respetando, así, la cronología de los hechos.

2. LA NOTA DE LA AEAT DE 10 DE FEBRERO DE 2015

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Con fecha 10 de febrero de 2015, la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT emitió una Nota sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014», Nota de la que en brevísimos espacio de tiempo se han publicado dos versiones.

Ante todo, conviene analizar su valor jurídico. Y al respecto, el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria establece en su primer párrafo que «en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda». En consecuencia, la AEAT carece de facultades interpretativas. Es cierto, no obstante, que la Nota en cuestión no se ha emitido con tal pretensión sino, tan solo, con la de fijar un criterio provisional, hay que entender de carácter «interno», o, como se precisa en su segunda versión, de carácter informativo. En cualquier caso, quien sin duda es imprescindible que se pronuncie al respecto es el ministro de Hacienda o, en su caso, la DGT, en contestación a las consultas vinculantes que al respecto se

le planteen. No es pues de extrañar que en la segunda versión de la Nota se recuerde que «tanto una como otra versión (...) tienen carácter provisional y (...) se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos».

Sea como fuere, lo que es evidente es que la reforma fiscal recientemente aprobada plantea, en este tema en concreto, dudas interpretativas que, aclarámoslo, ya existían antes, y que la reforma solo hace que avivar.

El problema es que la Nota, valorada en su conjunto, no contribuye tampoco a solventarlas. Y no contribuye, entre otras razones, por las siguientes:

- Primera. Omite toda referencia a los *working papers* n.º 786 y 799, de enero y julio de 2014, de la *Value Added Tax Committee* de la Comisión Europea, que son trascendentales a los efectos que nos ocupa. Es cierto que la Nota se remite a la jurisprudencia comunitaria que en aquellos se cita, pero omite las importantes conclusiones que en los mismos se recogen.
- Segunda. Cita consultas de la DGT que son anteriores a los citados *working papers* y que, en realidad, no abordan frontalmente la cuestión principal ya que se ciñen, fundamentalmente, a la prestación de servicios consecuencia de un contrato de arrendamiento de servicios. Es cierto que en alguna de ellas, en concreto, en la n.º V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), se citan y recogen algunos de los fundamentos de las Sentencias del TJCE de 25 de julio de 1991 y de 12 de noviembre de 2009 que sirven también de fundamento para las conclusiones recogidas en aquellos. Pero más relevantes son, pensamos, los recogidos en los propios *working papers*.
- Tercera. Cita parcialmente jurisprudencia comunitaria. Y decimos parcialmente, porque omite otras cuestiones que en nuestra opinión son relevantes. Así, por ejemplo, la Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), no habla de «relación de dependencia empleador-empleado» sino de vínculo de subordinación, concepto, este, más amplio que el anterior. Así mismo, dicha sentencia no afirma tan solo que los recaudadores municipales «soportan el riesgo económico de la actividad», sino que añade, y es importante, «en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad»; sentencia, esta, que señala, también, que «el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por los Recaudadores en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público».

Así mismo, y con relación a la Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFJ026440), esta señala igualmente que «si bien la actividad (...) de

la sociedad era realizada tan solo por el Sr. Van der Steen, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones».

Por último, y con relación a la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), se omiten también fundamentos que consideramos esenciales.

Se dirá, y es cierto, que se han citado las cuestiones que la AEAT considera más relevantes, pero no lo es menos que las que no se citan son igual o más relevantes que las anteriores si lo que se pretende es tener una información completa sobre tan dudosa cuestión.

En cualquier caso, y aunque se cita, la Nota no centra tampoco acertadamente el problema, que no es otro que interpretar la expresión «lazos de subordinación».

- Cuarta. Omite toda referencia a la Ley 2/2007 de sociedades profesionales, norma de suma importancia a los efectos que nos ocupa porque es la única de nuestro ordenamiento jurídico que regula el ejercicio colectivo de actividades profesionales y que regula, además, el régimen concreto de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales.
- Quinta. Omite, en consecuencia, toda referencia al régimen legal de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales de las sociedades sometidas a la Ley 2/2007, régimen cuya regulación no se recoge en ninguno de los anexos que se adjuntan a la Nota.
- Sexta. Se limita a reproducir los fundamentos recogidos en la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, como ya hemos comentado, es anterior al importante pronunciamiento del Comité correspondiente de la Comisión Europea; resolución, además, que concluye en términos estrictos de «laboralidad» que nada tienen que ver con los que el Comité señala. Así, por ejemplo, mientras la citada resolución concluye afirmando categóricamente que «si la referida relación debe calificarse como laboral (...), los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992», la Comisión Europea afirma, en síntesis, que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado, que es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa, y que para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), teniendo en cuenta, entre otros, si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios, si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes, y si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

- Séptima. Simplifica la cuestión a tan solo dos situaciones: socios cuya relación con la sociedad es de naturaleza laboral y socios cuya relación con la sociedad no es de naturaleza laboral (o, como la Nota señala, socios que llevan a cabo «la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional»); simplificación que obedece, sin duda, al empeño de contemplar tan solo dos situaciones extremas y excluyentes: la existencia de las notas de ajenidad y dependencia o, en su ausencia, la existencia de una ordenación por cuenta propia. No en vano, la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115), tras afirmar que si la relación es laboral la prestación de servicios no está sujeta al IVA, señala que «en caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo. Y esto es así en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

Y es cierto que la Nota concluye acertadamente que «el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial». Ocurre, no obstante, que tal conclusión incurre en un error de concepto. En efecto; el problema no está en la inclusión en el RETA, que sin duda es un indicio. Y no lo está porque la cuestión es mucho más amplia: se trata, sin más, de que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF, no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA. Así; sin matizaciones.

Y es cierto, también, como la Nota señala, que hay que «analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto». Pero si es así, no proceden las dos siguientes conclusiones: la primera, que «si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA»; y la segunda, que «si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º LIVA». Y no proceden, con los debidos respetos, por obvias. Procede, eso sí, enumerar criterios orientativos de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA de acuerdo con los criterios que los *working papers* reconocen. Y procede, porque el problema no se limita a averiguar tan solo si concurren o no las notas de ajenidad y dependencia. Y aunque no se dice, el criterio de la AEAT parece sustentarse básicamente en esta sola cuestión.

- Octava. Introduce conceptos jurídicamente indeterminados como los de grado de participación «puramente testimonial» o de «mera apariencia formal». Y afirma, incluso, que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"». Ignora, pues, o así lo parece, la opinión de la Comisión en el sentido de que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado. Afirmación aquella, además, errónea, ya que el titular de la actividad económica, en concreto, la sociedad, asume siempre los riesgos inherentes a la actividad. Y es obvio, también, que los socios participan en las decisiones de la sociedad. ¿Quién si no lo va a hacer? Pero cuando lo hacen, las decisiones son de la propia sociedad y no de sus socios sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad en la que estos puedan en su caso incurrir si aquellas son contrarias a derecho. Es cierto, hay que decirlo, que la Nota se limita en este sentido a reproducir la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, a su vez, reproduce diversas sentencias de la Sala de lo Social del TS.
- Novena. Reproduce de hecho los fundamentos recogidos en la Nota de la propia AEAT 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», fundamentos que, en el ámbito del IVA, nada tienen que ver, o muy poco, con los recogidos en los *working papers* citados.
- Décima. No concluye a la luz de los *working papers* ni, en realidad, de la jurisprudencia comunitaria interpretada en su integridad. Se limita, en definitiva, a concluir en idéntico sentido que la DGT, cuestión, por su parte, que no solo es obvia, sino lo adecuado en términos de legalidad, y que deja la Nota sin sentido.

En definitiva, una Nota que, por las razones expuestas, no recoge de forma completa la información relevante en la materia que nos ocupa. En cualquier caso, es la DGT quien se ha de pronunciar necesariamente sobre las cada vez mayores dudas que esta cuestión plantea.

2.2. ANÁLISIS CRÍTICO

Aunque somos conscientes de que la nueva redacción del artículo 27 de la LIRPF zanja, o pretende zanjar, la cuestión relativa a la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales en los que concurran las circunstancias recogidas en aquel, conviene valorar ese empeño administrativo de remitirse reiteradamente a las notas de dependencia o ajenidad con la finalidad de interpretar, creemos erróneamente, el concepto de ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Y es importante, porque a pesar de que somos conscientes de que esta cuestión ya no es relevante en el IRPF, salvo para los periodos impositivos anteriores a 2015, sí que lo es a los efectos del IVA.

Detengámonos pues en ellos.

2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

La AEAT persiste en su criterio de considerar, con matices, es cierto, que existe ordenación por cuenta propia cuando no se cumplen los requisitos de dependencia y ajenidad, criterio que se recoge ampliamente en la Nota 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles».

Es cierto que la AEAT, en su Nota 1/2012, afirma acertadamente que «la calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos (obtenidos por los socios de entidades mercantiles) no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos». Pero no lo es menos que, al analizar el requisito de «ordenación por cuenta propia», se remite a la Sentencia del TS de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829) que analiza, precisamente, las notas de ajenidad y dependencia. La AEAT recuerda, también, que la DGT, en su Resolución V1492/2008 (NFC030726), considera la condición de socio como «un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad» y afirma categóricamente que «a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia», afirmación que se ampara, entre otras, en la Sentencia del TS de 20 de octubre de 1998 (NSJ006478).

Es incuestionable que en ausencia de tales notas no estamos en presencia de una relación laboral o, si se prefiere, ante una ordenación por cuenta ajena sensu stricto.

Pero una cosa es eso y otra, muy distinta, que su consecuencia sea la de que estemos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y es cierto, el automatismo no es absoluto ya que, en opinión de la AEAT, que compartimos, a pesar de que tales notas no concurren, no se puede afirmar que estemos ante un rendimiento procedente de una actividad económica. Hay pues que analizar caso por caso. Totalmente de acuerdo. Nuestra discrepancia está en el razonamiento que la AEAT y la DGT utiliza para analizar la concurrencia de los requisitos que definen los rendimientos de esta última naturaleza. Pero vayamos por partes.

El artículo 17 de la LIRPF considera rendimientos del trabajo «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

De tal definición, se deduce que el concepto de rendimientos del trabajo no solo no se construye en base a la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, sino que es mucho más amplio del de los supuestos en los que existe una relación laboral. La propia estructura de su artículo 17, números 1 y 2, permite también concluir en idéntico sentido. En efecto; mientras que su número 1 enumera a título enunciativo conceptos que se pueden considerar propios de una relación laboral, su número 2 incluye conceptos y supuestos que se alejan del concepto tradicional del trabajo por cuenta ajena pero que proceden «del trabajo personal». Así, por ejemplo, se consideran rendimientos íntegros del trabajo, entre otros, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, o las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; conceptos, es cierto, al límite, respecto a su calificación, pero que tienen en común, insistimos, su origen: el trabajo personal. Su inclusión como rendimientos del trabajo es pues coherente con la definición que de los mismos hace el artículo citado.

Pero además, para que una renta se califique como procedente del trabajo, esta no ha de provenir de una actividad económica ya que, en este caso, se trata de un rendimiento de dicha naturaleza.

Esto quiere decir que, en caso de duda, la interpretación del artículo 17 requiere determinar si concurren o no los requisitos del artículo 27.1 de la LIRPF, esto es, los que definen el concepto de rendimiento de actividad económica, a saber, «aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo 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».

En consecuencia, la ausencia de ajenidad y dependencia en modo alguno determinan que estemos en presencia de un rendimiento de actividad económica. Será, en su caso, un indicio.

Lo que hay que analizar, por tanto, es si concurren o no los requisitos que permiten calificar una renta como procedente de una actividad económica. Si concurren, estamos, sin más, ante un rendimiento de dicha naturaleza. Si no concurren, estamos, sin duda, ante un rendimiento del trabajo sea cual sea la naturaleza jurídica de la relación que entre el pagador y el receptor de la renta exista.

Hasta aquí, no hay discrepancia alguna aunque sí ciertos matices. Sigamos.

2.2.2. La ordenación por cuenta propia «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»

Parece evidente que si la ley se ha tenido que modificar para incluir entre los rendimientos de actividades económicas el supuesto concreto de socios profesionales en los que concurren de-

terminados requisitos, es porque sin tal modificación su encaje en la definición general que el artículo 27 hace es difícil. Las dudas interpretativas están pues plenamente justificadas.

Ciñéndonos a esa definición general, es obvio que lo relevante es averiguar si existe una «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».

Sin embargo, el análisis que de tal ordenación la AEAT hace en su Nota 1/2012, parte del error de pretenderlo definir por contraposición al concepto de ordenación por cuenta ajena. Con matices, es cierto. Y parte también del error de analizar el concepto de «ordenación por cuenta propia» sin tener en cuenta la importante precisión que la norma hace en el sentido de señalar que tal ordenación lo ha de ser «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Y error, también, al introducir en el proceso hermenéutico un nuevo elemento: «la existencia de medios de producción en sede del socio». Y no decimos que ese criterio sea erróneo, pero cuanto menos es confuso. Y más, cuando en el caso de profesionales se afirma que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, –se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter <intuitu personæ>–, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; error en el que incurre, también, una de las principales conclusiones de la Nota: «en consecuencia, desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, solo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción». No es pues acertado afirmar, sin más, que, «en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad» [Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726)].

Y error, en definitiva, porque la interpretación del concepto de actividad económica se ha de hacer en el contexto concreto de la propia norma, que no habla, tan solo, de ordenación por cuenta propia, sino de ordenación por cuenta propia con «la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»; norma, también, que para nada se refiere a «la existencia de medios de producción en sede del socio», cuestión, por cierto, que no deja de ser una obviedad, ya que si estos residen en sede del socio es evidente que es este, y no la sociedad, quien realiza la pertinente ordenación por cuenta propia. Pero de ahí a afirmar que la condición de socio puede ser en determinados casos y a tales efectos relevante, o que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de (las mismas) son de escasa relevan-

cia frente al factor humano», hay una gran diferencia, a pesar, es cierto, que coincidamos en el hecho de que en el caso de actividades profesionales «el principal medio de producción reside en la propia capacitación profesional de la persona física». Otra cosa es la relevancia que a efectos fiscales le queramos otorgar a esta nueva evidencia.

Y es que el problema, en nuestra opinión, es otro muy distinto.

En efecto; la cuestión no es otra que averiguar si existe algún elemento que diferencia al profesional y al empresario en el desarrollo de su actividad; diferencia que no puede centrarse en averiguar si los medios de producción residen o no en sede del socio. Primero, porque la norma no lo recoge como criterio interpretativo. Y, segundo, porque aun siéndolo, la interpretación que la AEAT hace de la misma es sin duda forzada. Y lo es, porque admitir que en el caso de profesionales el principal recurso reside en su capacitación profesional, es obviar la realidad y volver a un pasado ya superado. A pesar de ello, el criterio que la AEAT apunta es, rectamente entendido, el camino adecuado para esbozar un criterio sólido que nos permita diferenciar situaciones que no son iguales, no ya por el porcentaje que ostenta el socio, sino por las circunstancias objetivas que concurren en cada caso.

Y la vía para esbozar dicho criterio es averiguar si existe algún caso en el que a pesar de que los medios de producción y/o los recursos humanos estén en sede de la sociedad, es el profesional quien realmente ordena tales factores.

Una primera aproximación podría hacernos pensar que aquellas sociedades sin apenas estructura humana ni material son, más bien, un supuesto de ejercicio individual de la profesión. Pero aun aceptando que así sea, ello nos obligaría a diferenciar unas y otras sociedades en función de su mayor o menor estructura, circunstancia que, salvo que la norma la objetivizara, sería sin duda fuente de conflictos.

Conviene recordar al respecto lo dispuesto en el artículo 42.2, tercer párrafo, de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en el sentido de que «en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades»¹²; precepto que fue dero-

¹² El artículo vigésimo primero de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modifica el artículo 42 de la LIRPF, «operaciones vinculadas», dando nueva redacción a su apartado 2 en los siguientes términos:

«2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

gado el 31 de diciembre de 2006^{13, 14}. No deja de ser curioso que el legislador, acertadamente, conceda relevancia a los medios personales y materiales en el supuesto en concreto de actividades

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».

¹³ La evolución normativa de dicho precepto ha sido la siguiente:

Fase 1: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. No había especialidades para las sociedades profesionales «con estructura» (vigente hasta el 31 diciembre de 2002):

«En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades».

Fase 2: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. Introduce el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». La reforma es consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF. Entrada en vigor: 1 de enero de 2003. Derogación: 11 de marzo de 2004, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, quedó derogada con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, decimotercera, decimoquinta y decimosexta y la disposición final cuarta, que conservarán su vigencia, por la letra a) del número 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Fase 3: Artículo 45.2 del nuevo Texto Refundido de la Ley del IRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo). Mantiene el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». Transcribe literalmente el artículo 42.2 anterior. Entrada en vigor: 11 de marzo de 2004. Derogación: 31 de diciembre de 2006.

Fase 4: artículo 41 de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desaparece la mención a sociedades profesionales «con estructura». Entrada en vigor: 1 de enero de 2007:

«La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

¹⁴ La normativa del IS hace también referencia expresa a las sociedades profesionales con estructura. En efecto; el artículo 16.6 del Reglamento del IS aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, establece que «a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto (en la que) más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo». Por su parte, el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incorpora a la ley el texto hasta hoy recogido en el reglamento, modificando su redacción, y cuya dicción literal es la siguiente: «a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad».

profesionales, aunque se circunscriba, exclusivamente, a considerar que en tales casos el valor convenido por las partes es el de mercado.

Pero sí es cierto que dadas las particularísimas circunstancias que concurren en el ejercicio de una actividad profesional, entre otras, y la más importante, su marcado carácter personal, no sería absurdo concluir que en los casos en los que la estructura de recursos humanos y materiales sea, para entendernos, muy débil, estamos en realidad ante el ejercicio individual de la profesión. Sin embargo, a tal conclusión se ha de llegar necesariamente con el consiguiente apoyo normativo, circunstancia que no ocurre salvo en el caso concreto de socios profesionales en los que concurren determinadas circunstancias, esto es, a partir de 2015, pero no antes.

Puede también parecer razonable que en los casos de sociedades unipersonales, esto es, de socio único, estamos también más cerca del ejercicio individual de la profesión. Es también razonable que en los casos en los que existe una pluralidad de socios pero solo uno de ellos es profesional, estamos también más cerca del ejercicio individual que del colectivo. Estamos pensando, por ejemplo, en sociedades de marcado carácter familiar.

Pero tales circunstancias no permiten por sí solas negar la existencia de la sociedad y concluir que estamos en presencia del ejercicio individual de la profesión.

Llegados a este punto, conviene preguntarse por qué hay que marcar una línea divisoria entre el empresario que ejerce su actividad a través de una sociedad y el profesional que hace lo propio con el ejercicio de su actividad profesional. Y hay que reconocer, es cierto, que en el caso de actividades profesionales uno de los medios de producción reside siempre en sede del socio. Unos, la capacitación profesional, residen en el socio y otros, los restantes, en sede de la sociedad. Sin embargo, avanzar por ese camino socavaría la autonomía de la voluntad y, en definitiva, el derecho de elegir ejercer una actividad a través de una sociedad o individualmente. El carácter «personalísimo» de la actividad profesional no solo no es el camino para esbozar un criterio sólido sino que está hoy ya superado normativamente. Es cierto, no obstante, que a diferencia de lo que ocurre en el caso de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial, el servicio que el socio profesional presta a su sociedad se confunde con el que esta presta a sus clientes. En consecuencia, su diferenciación no es fácil. Y en este sentido, la Ley 2/2007 ha marcado sin duda un antes y un después.

En efecto; lo relevante es determinar si la sociedad desarrolla o no el ejercicio de una actividad profesional. Y la respuesta a esta cuestión es la Ley 2/2007. Y lo es, porque el ejercicio de una actividad profesional por una sociedad, solo es posible si estamos en presencia de una sociedad profesional; de una sociedad a la que imperativamente la Ley 2/2007 le es de aplicación; norma, esta, que, recordémoslo, no tiene carácter dispositivo, sino imperativo. En efecto; si se cumplen los requisitos que la Ley 2/2007 establece, estamos, sin más, ante una sociedad profesional que, como tal, desarrolla el ejercicio de una determinada actividad profesional. No hay que olvidar que «la Ley de Sociedades Profesionales (...) tiene por objeto posibilitar la aparición

de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional» (exposición de motivos de la Ley 2/2007).

Y ello nos lleva, irremediabilmente, a las sociedades de medios, figura, recordémoslo, propia de las actividades profesionales, y de las que la Ley 2/2007 no se olvida. En efecto; en su exposición de motivos se señala que quedan «fuera del ámbito de aplicación de la ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes». Y quedan fuera porque «el objeto de esta ley es (la sociedad profesional) que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional». Pues bien; la característica fundamental de la sociedad de medios es, precisamente, su carácter instrumental. Los socios la constituyen con la finalidad de poner tan solo en común los medios de producción necesarios pero no el ejercicio de la actividad profesional de cada socio. No hay pues un ejercicio «colectivo» de la actividad profesional. No existe *animus societatis* en el desarrollo o ejercicio de la misma. Existe sin duda una sociedad; pero su constitución no tiene por objeto realizar una actividad económica sino centralizar exclusivamente los gastos comunes. Es, tan solo, un centro de imputación de costes; centraliza y reparte los gastos comunes entre los diferentes socios o profesionales que la han constituido. Pero los ingresos son de cada uno de ellos. Lo único que hay pues en común son los gastos. Y si se me apura, la imagen.

Este es el caso, por ejemplo, de aquella consulta médica en la que los diferentes profesionales, urólogo, cardiólogo, internista, radiólogo, etc., comparten gastos pero en la que cada uno de ellos tiene su propia cartera de pacientes. Este es también el caso, por ejemplo, de aquel despacho de asesoramiento de empresas integrado por laboralistas, mercantilistas, fiscalistas y economistas, en el que la sociedad se ha constituido para compartir los gastos comunes y ofrecer un servicio multidisciplinar a los clientes, bajo incluso un nombre común, pero manteniendo la independencia de las respectivas carteras de clientes de cada socio y sin perjuicio de las comisiones por «venta cruzada». En estos casos, el profesional puede facturar directamente a sus pacientes y clientes o, incluso, la propia sociedad puede hacerlo, pero distribuyendo siempre a posteriori entre cada uno de los profesionales los ingresos que le corresponden a cada uno de ellos por el ejercicio de su actividad. Sea como fuere, estamos ante una sociedad de medios en la que la profesión se ejerce individualmente por cada socio y no por la sociedad.

En estos casos, es evidente que es el socio quien ordena por cuenta propia los medios de producción inherentes a su actividad profesional. Es él, y no la sociedad, quien ejerce dicha actividad.

Y en este contexto, son indicios claros de este tipo de sociedades, y por tanto, de la existencia de una ordenación por cuenta propia por parte del socio, los siguientes:

- a) Que los ingresos son del profesional y no de la sociedad.
- b) Que a cada profesional le corresponde una cartera de clientes objetivamente identificable.

- c) Que la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Que cada profesional asume el riesgo económico de su actividad tanto en su faceta empresarial como profesional.
- e) Que la sociedad repercute a cada profesional los gastos comunes, esto es, y como el TJCE señala en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), que los profesionales «soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad».
- f) Que la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.

La normativa laboral recoge también otros supuestos que nos pueden también servir de referencia como indicios del ejercicio de una actividad profesional a título individual. En efecto; la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, recogida, por cierto, en el anexo de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, en su artículo 11.1 señala que son «trabajadores autónomos económicamente dependientes (...) aquellos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales». En estos casos, y a efectos fiscales, se considera que estamos en presencia de una actividad económica¹⁵.

Pues bien; la norma en cuestión no solo se refiere expresamente a quienes realizan una actividad profesional para una persona jurídica de la que dependen económicamente por percibir de ella, al menos, el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, sino que en su artículo 11.2 fija los criterios a tener en cuenta para que quien la realiza sea considerado como profesional o empresario, a saber:

- a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes.

¹⁵ Así, por ejemplo, la DGT, en su Resolución de 10 de junio de 2009, V1377/2009 (NFJ033665), señala que «en la medida en que efectivamente adquieran la condición de trabajadores autónomos económicamente dependientes, las remuneraciones que perciban tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (en el presente caso, profesionales) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

- b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.
- d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquella.

Pues bien; aun admitiendo que la sociedad de la que el profesional es socio no es un «cliente», se podría admitir, y sería correcto, que si se percibe una contraprestación económica en función del resultado de la actividad profesional, y citamos tan solo uno de los cinco requisitos que la ley exige, se está sin duda más cerca de una actividad independiente sujeta al IVA que ante un supuesto ajeno al mismo, requisito, además, que coincide también con uno de los enumerados en los citados *working papers*, en concreto, el de que el socio reciba una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración sea un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.

Pero es más; se podría también considerar, y sería sin duda acertado, que en alguno de los supuestos citados estamos, en realidad, ante una sociedad de medios, por ejemplo, cuando el profesional no tenga a su cargo trabajadores por cuenta ajena al constar estos como personal de la sociedad, requisito, no obstante, que para su correcta valoración requiere de su análisis conjunto con otros más.

En definitiva, es comprensible que en aquellos casos en los que la existencia de una sociedad es tan solo un instrumento formal para el ejercicio independiente e individual de la profesión, se considere que las rentas que se perciben son rendimientos de actividades económicas y que dicha actividad se realiza con carácter de independencia. En el caso de una sociedad de medios, es el profesional quien ordena por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Y los ordena creando la correspondiente estructura societaria de carácter instrumental que no puede ni debe impedir concluir que estamos ante el ejercicio individual de la profesión. Pero eso no ocurre cuando el ejercicio de esta última se desarrolla por una sociedad profesional *sensu stricto* ya que, en estos casos, y por imperativo legal, es la propia sociedad quien ejerce la actividad profesional y, por tanto, quien ordena por cuenta propia los medios de producción.

Y en este contexto, el grado de participación es irrelevante ya que lo relevante es cómo se ejerce la actividad: a través de una sociedad de medios, o a través de una sociedad profesional; o, si se prefiere, a quién es imputable el ejercicio de la actividad: a la sociedad o al socio. Y así, también, devienen irrelevantes las notas de ajenidad y dependencia. Y así, también, se solucio-

na la forzada interpretación de que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; forzada, decimos, porque tan solo es razonable cuando estamos en presencia de una sociedad de medios pero no cuando estamos en presencia de una sociedad profesional. Y así, también, se zanja la polémica entre el injustificado trato desigual entre el «empresario, empresario» y el «empresario, profesional». Y se zanja, porque tan solo se puede afirmar en propiedad que los recursos están en sede del socio cuando estos se ubican en una sociedad de medios; situación, sin duda, que en el caso del «empresario, empresario» es más difícil que suceda.

Desde esa perspectiva, lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional.

3. INDICIOS DE LA EXISTENCIA DE EJERCICIO INDIVIDUAL DE LA PROFESIÓN Y DE FALTA DE ORDENACIÓN POR CUENTA PROPIA A LOS EFECTOS DEL IVA: UNA PROPUESTA

Si lo relevante es averiguar si estamos en presencia de una sociedad de medios, lo que hay que analizar en cada caso son las circunstancias objetivas que concurren en cada supuesto. Y en este sentido, son indicios de que así ocurre y de que, por tanto, estamos ante un supuesto de ejercicio individual de la profesión sujeto al IVA, cuando se dan las siguientes circunstancias:

- a) Si el profesional no tiene a su cargo trabajadores por cuenta ajena ya que figuran como trabajadores de una sociedad de la que aquel es socio y cuyo coste se le repercute en la parte que los socios han pactado.
- b) Si la sociedad de la que el profesional es socio, repercute a este la parte de los costes de infraestructura que los socios hayan pactado, esto es, los gastos comunes.
- c) Si los ingresos derivados del ejercicio de la actividad son del profesional que la ejerce y no de la sociedad, si la retribución que este percibe está en función del resultado de su actividad, o si la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Si el profesional soporta el riesgo económico de su actividad, esto es, si de él dependen no solo el importe de los ingresos sino también el de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.
- e) Si la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.
- f) Si el socio profesional responde de forma personal y exclusiva de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.

Por el contrario, son indicios de que no existe ejercicio individual de la profesión, esto es, de que no existe ordenación por cuenta propia, y, por tanto, de que los servicios que el socio presta a la sociedad no están sujetos al IVA, los siguientes:

- a) Si la retribución que el socio percibe tiene carácter fijo y está por tanto desvinculada del resultado de la actividad o de la posible cartera de clientes que pueda tener adjudicada el profesional.
- b) Si la sociedad de la que se es socio cuenta con profesionales con relación laboral que son necesarios para prestar el servicio profesional que constituye su objeto o para realizar los trabajos que los clientes encargan a la sociedad.
- c) Si la sociedad está sujeta a la Ley 2/2007, esto es:
 - Que la sociedad tiene por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional (art. 1.1).
 - Que los derechos y obligaciones de la actividad profesional se imputan a la sociedad (art. 5.2).
 - Que la sociedad tiene contratado un seguro que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social (art. 11.3).
 - Que los socios profesionales desarrollan su actividad en el seno de la sociedad (art. 9.1).
 - Que las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevan aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social (art. 17.2).
 - Que la sociedad esté inscrita en el Registro de Sociedades Profesionales de los respectivos Colegios (art. 8.4). No en vano, estamos en presencia de una nueva clase de profesional colegiado: la sociedad profesional.
- d) Si los estatutos sociales prevén un régimen de prestaciones accesorias consistente en la obligación por parte del socio de prestar en el seno de la sociedad los trabajos que constituyen su objeto social.
- e) Si la sociedad tiene contratado un seguro de responsabilidad civil, cuyo tomador y beneficiario sea la propia sociedad, que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social.
- f) Si el socio profesional responde solidariamente con la sociedad de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.
- g) Si el socio profesional no dispone de otros medios para desarrollar la actividad que los que son propiedad de la empresa.

- h) Si el único ingreso que el socio profesional percibe por el ejercicio de su actividad profesional es el que procede de la sociedad de la que es socio, excluidos los que procedan por cursos, clases o conferencias.
- i) Si la estructura interna de la sociedad en lo que concierne a la toma de decisiones justifica una cierta descentralización y autonomía en la toma de decisiones profesionales por parte de los profesionales que no son socios.
- j) Si la sociedad figura como quien ejerce la actividad en circulares, redes sociales, carteles, rótulos expuestos al público u otros similares.

Señalar, por último, que, en la mayoría de los casos, es necesaria una valoración conjunta de varios de los indicios apuntados no siendo pues correcta su consideración aislada¹⁶.

¹⁶ A mayor abundamiento, las consideraciones de NAVARRO EGEA sobre indicios de ajenidad y dependencia son también aquí de sumo interés. La autora se refiere a los indicios analizados por el TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2009, R. G. 278/2007 (NFJ032550). En su opinión, «la argumentación del Tribunal resulta de gran interés práctico a la vista de las consideraciones realizadas sobre cómo han de ser apreciados determinados indicios de dependencia y ajenidad, válidas tanto para los profesionales que actúan en nombre propio como para los que lo hacen a través de sociedades interpuestas. Con tal propósito, entiende que no existen tales indicios determinantes de una relación laboral como consecuencia de los hechos siguientes:

- a) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional.
- b) La periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades. En este caso, lo relevante es que se pueda constatar que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada profesional ha generado, la facturación cobrada, y los gastos que la sociedad ha satisfecho a cuenta de cada profesional y que se le repercuten, de modo que pueda resultar el abono de cantidades adicionales o lo contrario. Y, a efectos de acreditar esta realidad, cabe recordar que la LSP permite que el contrato social contemple estos acuerdos en cuanto a la participación en los resultados de la actividad profesional.
- c) La identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional. Tal realidad puede tener lugar en el caso de una actuación autónoma y por cuenta propia del profesional (...). En todo caso, se considera prueba de la autonomía del profesional la mención expresa en los contratos de arrendamientos de servicios de que los profesionales no utilizarán los medios de la entidad, así como la constatación física de que los profesionales no tengan despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, secretaria personal, etc., aunque sí mantengan reuniones con los clientes en dichas instalaciones.
- d) La existencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad profesional. A juicio del Tribunal, son irrelevantes cuando se acredita que dichos gastos se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del profesional ni de la entidad. Ni existe indicio de relación laboral cuando se trata de gastos ajenos a la actividad profesional, propios del profesional que son inicialmente pagados por la sociedad, cuando queda acreditado que se repercuten al final de año a los profesionales y que, por ejemplo, responden a prácticas comerciales que permiten conseguir mejores precios, descuentos, como consecuencia de una contratación concentrada (*renting*, agencias de viajes, seguros médicos, etc.). Y para justificar tales comportamientos se admite la presentación de acuerdos con agencias de viajes, líneas aéreas y demás entidades que permitan verificar estas ventajas comerciales, y demás justificantes que acrediten la repercusión de los gastos al profesional». NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales». Estudio publicado en la obra colectiva *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, ed. Civitas, 2012, págs. 337 a 388.

4. LA RESOLUCIÓN DE LA DGT DE 13 DE ABRIL DE 2015 (CONSULTA VINCULANTE V1148/2015)

La DGT, por fin, el 13 de abril de 2015, dicta su Resolución V1148/2015 (NFC053864) que trata de forma transversal la nueva fiscalidad de los socios profesionales. De forma transversal, decimos, porque aborda diferentes cuestiones en el ámbito del IRPF, del IVA y del IAE, de las que vamos a centrarnos exclusivamente en las concernientes al IVA.

La resolución se inicia con una completa cita normativa, administrativa y jurisprudencial de la que se concluye que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Señalar, tan solo, que la expresión «dependencia laboral» no es exactamente la que el artículo 10 de la directiva utiliza sino, más bien, la de «cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación». Es cierto que el citado artículo se refiere, también, a personas vinculadas «a su empresario por un contrato de trabajo». Pero está claro que cuando esta última circunstancia concurre estamos, sin duda, ante la existencia de lazos de subordinación y, por tanto, ante un supuesto de no sujeción al impuesto. La cuestión que ha de centrar pues nuestra atención es por tanto el análisis de esas otras «relaciones jurídicas» susceptibles de crear tales lazos. Ambas, eso sí, se pueden considerar, en términos prácticos, como situaciones de dependencia laboral o asimiladas. Y es obvio que en el ámbito de tales relaciones ajenas a un contrato de trabajo, el análisis caso por caso es lo que procede.

Y en este contexto, la DGT distingue dos situaciones. La primera, «cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Y la segunda, cuando «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad». Mientras que en el primer caso las prestaciones de servicios que el socio realiza están sujetas al IVA, en el segundo no. Pero analicémoslo con más detenimiento.

El que el socio se procure y organice él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad, significa que los «medios principales» para realizar la actividad son de titularidad del socio. Sin embargo, puede ocurrir que tales medios sean titularidad de la sociedad de la que se es socio y este ejerza individualmente la profesión. Esto ocurrirá cuando estemos ante una sociedad de medios. Es cierto pues que la «titularidad» es un indicio, pero no es en sí misma determinante. Este no es, parece, el criterio de la DGT para quien «tratóndose de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios». Pero nótese que se señala «en la medida en que no **concurra** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y no «en la medida en que

no **concurre** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios»; cuestión esta terminológica de cierta importancia, ya que si se hubiese utilizado la expresión «concurre» hubiera quedado claro que en tales casos, esto es, en los que «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad (...) corresponde a la propia entidad», no existe ordenación de medios propios. No obstante, al utilizar el término «concurra», hay que entender que no se está sujeto al IVA en la medida en la que el socio profesional no ordene tales medios, circunstancia, insistimos, que es lo que sucede en una sociedad de medios. Desde esta perspectiva, y así interpretado, el tiempo verbal utilizado es el correcto aunque hubiera sido deseable una mayor concreción y claridad.

Pero nótese que inmediatamente a continuación, la DGT afirma que «a este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio». Parece pues como si la DGT se quiera referir primero al supuesto general de socio-sociedad y, después, al supuesto en concreto de socio profesional-sociedad profesional. Y mientras que en el primer caso se habla de la «titularidad o el derecho de uso de los activos principales», en el segundo de «medios de producción», expresión, por su parte, que se utiliza exclusivamente en esta ocasión y cuyo significado no se define; expresión, recordémoslo, utilizada, eso sí, en la Nota 1/12 de la AEAT con relación a la calificación de la renta que los socios profesionales perciben de la sociedad profesional en la que participan. Es cierto, sin embargo, que ambas expresiones se utilizan como sinónimas y que, en realidad, la precisión que se hace no añade nada nuevo ya que interpretada en el contexto en el que se incluye se ha de entender necesariamente en el sentido de que si la titularidad de los medios de producción, esto es, de los activos principales para el ejercicio de la actividad, es del socio profesional, las prestaciones de servicio que este realiza en favor de la sociedad están sujetas al impuesto. En caso contrario, no. Y de ahí, precisamente, que la DGT afirme a continuación, y a modo de conclusión, que, «por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica».

En definitiva, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional están no sujetas al IVA. Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional es del socio, las prestaciones de servicio que este último realiza a favor de la sociedad, están sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad «en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Hay que subrayar, sin embargo, que la DGT no habla de ordenación por cuenta propia de los medios de producción, sino de «ordenación de medios propios», y que en el caso concreto de sociedades profesionales se refiere expresamente a que hay que analizar si los «medios

de producción residen en el propio socio». Ordenación de medios propios no significa otra cosa que ordenación de los medios de los que se es titular. En consecuencia, la precisión que se hace con relación a las sociedades profesionales no deja de ser una reiteración de lo que se afirma con carácter general. Por el contrario, si la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios», se interpreta en el sentido de que no concurra la ordenación de «otros» medios que son titularidad del socio, se puede concluir que, en tales casos, las prestaciones de servicios que se realicen están sujetas al IVA. ¿Y a qué medios de producción se pueden estar refiriendo? Pues parece que no pueden ser otros que la propia capacitación profesional, interpretación que no compartimos y que tiene un difícil encaje con la categórica conclusión general que con posterioridad la DGT hace, recordémoslo, que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica». Por su parte, tal interpretación significaría aceptar que las expresiones «medios de producción» y «activos principales» no son sinónimas ya que la titularidad de la capacitación profesional nunca es ni puede ser titularidad de la sociedad sino del propio profesional. Es, para entendernos, innata a la persona natural y, como tal, personal e intransferible. Difícilmente pues se puede entender que la expresión «titularidad o (...) derecho de uso de los activos principales» incluye tal capacitación. Pero de ser así, se abre sin duda una brecha para interpretar que en el caso de sociedades profesionales esta puede ser relevante, por ejemplo, cuanto el capital humano de naturaleza profesional reside exclusivamente en el socio. Y de ser así, hay que reconocer que la redacción de la resolución que comentamos no es muy afortunada y poco aporta en aras a la necesaria seguridad jurídica. Pretende, y lo consigue, un complicado equilibrio entre las resoluciones anteriores y la Nota 1/2012, equilibrio, eso sí, en detrimento de la seguridad jurídica; equilibrio que se puede entender como «flexibilidad», cierto, pero en detrimento, insistimos, de la seguridad jurídica y con un amplio margen a la conflictividad en lo que a su interpretación se refiere. En cualquier caso, esa no es ni puede ser la interpretación adecuada, máxime cuando la DGT concluye que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica», afirmación que excluye por naturaleza la capacitación profesional como activo principal y que exige interpretar que la expresión «activos principales» es sinónima a la de «medios de producción». Es cierto que el artículo 5 de la LIVA se refiere a los «factores de producción materiales y humanos» y que el TJCE, en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), al referirse a los medios de producción, habla también del personal, equipo y material necesario. Y en este sentido, se puede afirmar que la expresión «medios de producción» incluye los recursos humanos mientras que la de «activos principales» tan solo los elementos tangibles e intangibles. No obstante, también se puede entender que la expresión «activos principales» incluye igualmente el capital humano. Sea como fuere, no se puede entender que una u otra incluyan la capacitación profesional. En cualquier caso, la introducción de expresiones nuevas no aporta luz, sino inseguridad jurídica, y se han de interpretar, también, en el contexto comunitario. La «sombra» de la Nota 1/2012 parece sin duda planear

sobre tan sutiles expresiones que ensombrecen la necesaria claridad a pesar de que pretendan una flexibilidad que puede sin embargo convertirse en conflictividad. Este, sin duda, es un aspecto a precisar en posteriores resoluciones.

En cualquier caso, la DGT omite en sus conclusiones el argumento esencial que la jurisprudencia comunitaria utiliza, en concreto, quien soporta el riesgo económico derivado del ejercicio de la actividad. Este, y no otro, es el elemento determinante. Tanto es así, que en el resumen jurisprudencial que la DGT hace insiste reiteradamente en el mismo. Así, por ejemplo, y con relación a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), señala que «los hechos decisivos (...) son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo del premio de cobranza que le abona el ayuntamiento (...) en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el ayuntamiento»; circunstancia que reitera al analizar la Sentencia Van der Steen. Sin embargo, la DGT no incorpora ni menciona expresamente este importante y decisivo criterio entre sus conclusiones salvo por remisión a lo señalado al referirse a las condiciones retributivas en las que se apunta que «por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia». Ocurre, no obstante, que el concepto de riesgo económico que la DGT describe no coincide con el que la jurisprudencia comunitaria utiliza. En efecto; mientras que para la DGT «se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa», para el TJCE existe riesgo económico «en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo (en los ingresos), sino también (en) los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios». Y aunque es cierto que «hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador», no hay que olvidar que en la jurisprudencia comunitaria el concepto de «riesgo económico» se construye en torno a la inevitable correlación entre ingresos y gastos o, mejor, en la medida en que la remuneración que se percibe esté en función no tan solo de los ingresos sino en los gastos en los que se incurre. Y en este sentido, es obvio que el hecho de que la retribución que el socio percibe esté vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que este soporta el riesgo económico de la actividad. Por el contrario, si dicha retribución no está vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce. Se dirá, y es cierto, que el plantea-

miento de la DGT conduce a idéntico resultado. Pero coincidiremos en que el planteamiento no es exactamente el mismo.

No obstante, y en eso sí que hay que reconocer un importante avance, la DGT no menciona ya el porcentaje de participación del socio como factor relevante ni se remite a las notas de ajenidad y dependencia como determinantes de la concurrencia de lazos de subordinación. Tampoco cita expresamente la capacitación profesional, como medio de producción por excelencia del socio profesional, aunque esta parece estar latente. En cualquier caso, la Resolución de la DGT es un avance importante con relación a resoluciones anteriores y una positiva aproximación a los criterios comunitarios. Quedan por superar los «dejes» propios del derecho laboral que son tan solo de utilidad para determinar uno de los supuestos de existencia de lazos de subordinación, pero no el único. No es pues correcto afirmar que «la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos». Y no es correcto tampoco afirmar que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Y no es correcto, porque lo adecuado es afirmar que, en tales casos, existen lazos de subordinación que permiten concluir la concurrencia de la necesaria independencia como nota definitoria de la existencia de una prestación de servicios sujeta al IVA. Y no es correcto, tampoco, porque en tales casos no necesariamente estamos ante una relación de carácter laboral.

Así mismo, se echa de menos una referencia a la Ley 2/2007. Es cierto, no obstante, que el concepto de sociedad profesional es más amplio que el recogido en la Ley 2/2007 y que es posible que a pesar de que trate de una sociedad a la que esta última es de aplicación, los servicios prestados por el socio estén sujetos al IVA en la medida de que su retribución esté vinculada al resultado de la actividad.

Retomando de nuevo las conclusiones que la resolución recoge, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales corresponden a la sociedad, la prestación de servicios que el socio realiza no está sujeta al IVA.

Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no corresponden a la sociedad, hay que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica, en concreto, «las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad».

Con relación a las condiciones laborales, la DGT afirma que «debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Por tanto, prosigue, «la sujeción al Impuesto

sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del impuesto».

Excluido tal supuesto, «otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad», en concreto, «si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones».

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, «habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador».

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el TJCE, el «incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia».

Por último, la DGT señala con acierto que «a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del (IRPF), no ha habido ninguna modificación de la Ley 37/1992 en este sentido». Por consiguiente, considerando que el IVA «es un impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanciedad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo»; afirmación a la que hemos de añadir si la reforma en el IRPF era en tal sentido necesaria o si, por el contrario, ha contribuido a generar mayor inseguridad jurídica o, cuanto menos, una problemática innecesaria.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Parece evidente que la reforma del artículo 27 de la LIRPF está produciendo más dudas que las que su reforma pretendía solucionar.

En lo que al IVA se refiere, era a su vez necesario adaptar el criterio administrativo aplicado hasta hoy a la jurisprudencia comunitaria y muy particularmente a los *working papers* citados abandonando los tradicionales criterios vinculados a las notas de ajenidad y dependencia y, en definitiva, al control efectivo del socio en la sociedad. En este sentido, la Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 es sin duda un avance importante al respecto aunque hubiere sido deseable una mayor claridad y concreción en determinadas cuestiones.

En cualquier caso, y de su lectura, conviene destacar lo siguiente:

- Primero. El concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene que coincidir con el recogido al respecto en el IRPF.
- Segundo. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad corresponden a la sociedad, la prestación de servicios realizada por el socio en favor de la sociedad no está sujeta al IVA en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios.
- Tercero. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad no corresponden a la sociedad, hay que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica, en concreto, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.
- Cuarto. Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, hay que analizar si el socio soporta el riesgo económico de la actividad, esto es, si su retribución está en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad, de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. Si es así, hay que concluir que no existen lazos de subordinación y, por tanto, que la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinto. Por lo que se refiere a la responsabilidad contractual, el incumplimiento de esta condición no es óbice para considerar una relación como realizada con carácter de independencia.

A lo anterior, hay que añadir las siguientes conclusiones:

- Primera. En el caso de sociedades de medios, la prestación de servicios realizada por el socio está en todo caso sujeta al IVA.
- Segunda. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad.

- Tercera. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 no es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad y en el desarrollo de la actividad exista una identidad sustancial con el funcionamiento típico de las sociedades profesionales sensu stricto.
- Cuarta. En términos comunitarios, lo esencial es determinar si la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinta. Se considera que la actividad se realiza con carácter independiente, si quien presta el servicio soporta el riesgo económico de la actividad que este realiza.
- Sexta. Se considera que quien presta el servicio soporta el riesgo económico, si este asume también los gastos en los que se incurre en el desarrollo de la actividad.
- Séptima. Constituye un indicio de que se soporta el riesgo económico si la retribución que el socio percibe está vinculada al resultado de la actividad.
- Octava. A los efectos de determinar si la actividad se realiza con carácter independiente, el porcentaje de participación del socio profesional en la sociedad en la que este participa es irrelevante.
- Novena. El concepto comunitario de «lazos de subordinación» no se limita exclusivamente a los supuestos en los que existe una relación laboral.
- Décima. En consecuencia, a pesar de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia, hay que analizar si existen lazos de subordinación que permitan concluir que la actividad económica no se realiza con carácter independiente.
- Undécima. Los indicios que permiten concluir si existen lazos de subordinación son, en términos comunitarios, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad. De estos tres, el relativo a las condiciones retributivas del socio es determinante.
- Duodécima. En cualquier caso, es necesario analizar caso por caso.
- Decimotercera. En términos comunitarios, la capacitación profesional no es un elemento determinante que permita concluir la inexistencia de lazos de subordinación.
- Decimocuarta. En consecuencia, el concepto de «medios de producción» se ha de considerar en términos comunitarios sinónimo al de «activos principales» si bien es cierto que literalmente interpretado aquel incluye los factores de producción «materiales y humanos» y este último tan solo los «materiales». En cualquier caso, la capacitación profesional del socio profesional no se puede considerar incluida en ninguno de ambos conceptos ya que, por su naturaleza, esta es innata a la persona y, como tal, intransferible.

- Decimoquinta. Sería deseable que en aras a la seguridad jurídica la DGT, en posteriores resoluciones, clarifique y concrete las expresiones «activos principales» y «medios de producción» disipando toda duda sobre la «capacitación profesional» y sobre el alcance de la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y que en ocasiones se omita a pesar de referirse a idéntica situación.

Por último, el artículo 7, número 5.º, de la ley del impuesto, señala que no están sujetos al mismo «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

Tras su lectura, se puede pensar que al no concurrir en nuestro caso las notas de ajenidad y dependencia ni tratarse de una relación de naturaleza administrativa, estamos ante una prestación de servicios sujeta y no exenta del impuesto. Sin embargo, su adecuada interpretación exige remitirse a la Sexta Directiva (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006).

En efecto; su artículo 9.1 señala que se consideran sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente (...) cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Por su parte, su artículo 10 establece que «la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente, (...) excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario». Para determinar el alcance de la misma es pues imprescindible averiguar si existen lazos de «subordinación», consecuencia de «cualquier relación jurídica» entre el socio y la sociedad.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto n.º C-202/90 (NFJ006850), Ayuntamiento de Sevilla, subraya que lo relevante para determinar si existe vínculo de subordinación es averiguar si se soporta «el riesgo económico de (la) actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad». Considera así mismo como criterio relevante el de la «responsabilidad del empresario», responsabilidad entendida como la «derivada de las relaciones contractuales establecidas por los (profesionales) en el ejercicio de su actividad».

Por su parte, y en idéntico sentido, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFJ026440), J.A. Van Der Steene, el Tribunal subraya, de nuevo, que «los contratos (...) eran celebrados por la sociedad», y no por el socio, que, como tal «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». Y recuerda, también, que «no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad» citando, al respecto, su Sentencia de 25 de julio de 1991.

Es sin embargo la Sentencia del TJCE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), la que mejor plantea y sistematiza el análisis de la cuestión objeto de comentario: primero, determinar si hay o no una actividad económica; segundo, y en caso positivo, analizar si existe o no una prestación de servicios; y tercero, y en caso afirmativo, verificar si hay o no lazos de subordinación. En definitiva, y como el TJCE señala, hay que examinar «si los servicios prestados (por los contribuyentes) constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de (la) Directiva (y) si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva».

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal destaca «la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas (...) y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados», aserto, este último, de suma importancia.

Desde esta concepción «objetiva» del concepto de actividad económica, es obvio que el socio profesional realiza en todo caso una actividad económica.

Concretada la existencia de una actividad económica, hay que averiguar ahora si estamos objetivamente en presencia de una prestación de servicios en términos de la Sexta Directiva, esto es, si se trata de una prestación de servicios a título oneroso, o, como el TJCE señala, si existe «una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida», cuestión que, en nuestro caso, hay que resolver también afirmativamente.

En definitiva, estamos ante una actividad económica que, objetivamente, es una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva. Cuestión distinta es si esta se realiza o no con carácter independiente (art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) y, en definitiva, si existen o no lazos de subordinación con la sociedad a quien se le prestan los servicios (art. 10 de la Directiva).

No es pues de extrañar que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en su Consulta V0933/2014 (NFC051115), recuerde que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica». Y por eso, también, el TJCE, en la sentencia que hemos citado, señala que dado que «(los contribuyentes) no perciben salario y que no están vinculados (...) por contratos de trabajo», es «preciso examinar si (estos) realizan (su actividad) con carácter independiente o si la relación jurídica entre los (mismos y la sociedad) crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Y en este sentido, el TJCE afirma que «por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay "lazo de subordinación" (...) toda vez que (...) se (...) organizan ellos mismos (...) los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades». Para ello resulta determinante «que la organización de los recursos humanos depende de cada» profesional, esto es, que el personal «está vinculado (a este último) por una relación laboral». En nuestro caso, recordémoslo, el personal está contratado por la sociedad de la que el profesional es socio, circunstancia en sí misma irrelevante, ya que lo determinante, y como veremos al analizar la Nota de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) de 10 de febrero de 2015, será si se trata de una sociedad de medios y, por tanto, que el profesional es quien en realidad «ordena» los medios personales de «su» actividad, o, por el contrario, si se trata de una sociedad profesional sensu stricto y, por tanto, que quien los ordena es la propia sociedad. En definitiva, el hecho de que el personal esté vinculado a la sociedad de la que el profesional es socio es irrelevante si se trata de una sociedad de medios. De ahí que el Tribunal señale que «en estas condiciones, la dependencia funcional de los (profesionales) respecto de (la sociedad) así como la sujeción de los (mismos) a un

control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con (la sociedad) con respecto al (art. 4.4) de la Sexta Directiva». Y, «en estas condiciones», no es determinante porque atendidas las circunstancias concretas que concurren en este caso en particular, son los propios profesionales quienes organizan los recursos humanos.

Precisado lo anterior, el TJCE analiza las condiciones retributivas que concurren en el caso en concreto y concluye que «no existe relación de subordinación, toda vez que los (profesionales) soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los (ingresos), de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (...), de (su) eficacia de los registradores» y de «los medios empleados para conseguir (los ingresos)»; es decir, que «el beneficio que los (profesionales) obtienen de su actividad depende no solo del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para (conseguirlos)». Para el Tribunal, «el hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada (profesional) están a (su) cargo» es a tal efecto determinante.

Pues bien; esta necesaria «correlación» entre los ingresos y los gastos o, si se prefiere, la imposibilidad de desvincular los unos de los otros, es, en nuestra opinión, trascendental. En efecto; el profesional soporta los ingresos y los gastos que genera su actividad. Es pues importante conocer quién es el titular real de los gastos, pregunta cuya respuesta solo puede ser una: quien ordena los medios humanos y/o materiales. Y ¿quién los ordena? Pues quien es titular de la actividad; quien la ejerce. Y ¿quién la ordena y la ejerce? Pues depende. Si se trata de una sociedad de medios, el profesional persona física o, mejor, cada uno de sus socios individualmente; y es así porque la profesión no se ejerce en este caso colectivamente sino individualmente. Sin embargo, cuando se trata de una sociedad profesional *sensu stricto*, quien ejerce la actividad es la propia sociedad y no el socio. Y aun así, se podría diferenciar en este último caso entre el socio que percibe de la sociedad una retribución fija desvinculada del resultado de la actividad, del socio que percibe su retribución en función del resultado de la actividad. La Ley 2/2007 deviene pues fundamental para el análisis adecuado de la cuestión que comentamos¹.

La consecuencia inmediata de que la sociedad es quien ordena los medios de producción es que los gastos de la actividad se imputan a la sociedad, esto es, que la retribución que el profesional percibe es «ajena» a los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad. Dicho de otra

¹ Así, por ejemplo, y con relación a la retribución, su artículo 17.1 f) establece que «en cuanto al régimen de retribución de la prestación accesoria de los socios profesionales, podrá ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10», esto es, que «los sistemas con arreglo a los cuales haya de determinarse periódicamente la distribución del resultado podrán basarse en o modularse en función de la contribución efectuada por cada socio a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario en estos supuestos que el contrato recoja los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables. El reparto final deberá en todo caso ser aprobado o ratificado por la junta o asamblea de socios con las mayorías que contractualmente se establezcan, las cuales no podrán ser inferiores a la mayoría absoluta del capital, incluida dentro de esta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales».

Habrà pues que tener muy presente cuál es en cada caso el régimen de retribución de los socios profesionales.

forma, el profesional no se hace cargo de los mismos ya que, de lo contrario, está asumiendo el riesgo económico de la actividad.

Y ya, por último, el Tribunal señala que «en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la (sociedad) pueda ser considerada responsable por los actos de los (profesionales) (...) no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación». Es decir, que no es suficiente el hecho de que la sociedad sea responsable de los actos de los profesionales. Y no lo es porque lo verdaderamente relevante es si los profesionales soportan o no el riesgo económico de su actividad.

En definitiva, para averiguar si la actividad se realiza con carácter independiente y, en suma, si existen o no lazos de subordinación, hay que analizar si el profesional soporta o no el riesgo económico de la actividad, esto es, si «el beneficio que (obtiene) de su actividad (no solo depende) del importe de los (ingresos), sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad».

Si es así, esto es, si el profesional asume el riesgo económico de la actividad, esta se realiza con carácter de independencia.

Si no es así, esto es, si el profesional no asume el riesgo económico de la actividad, esta no se ejerce con carácter de independencia.

Y en este sentido, podemos considerar como indicios de que no se asume el riesgo económico, los siguientes:

- a) Que el titular de la actividad sea la propia sociedad, esto es, que se trate de una sociedad profesional *sensu stricto*. Hay pues que averiguar si concurren los requisitos del artículo 1 de la Ley 2/2007. Si se cumplen, estamos sin duda ante una sociedad profesional cuyo objeto social es el ejercicio en común de una actividad profesional y, por tanto, en la que los actos propios de la misma se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social y que los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente, le son atribuidos a la sociedad.

En consecuencia, si se trata de una sociedad de medios, es el profesional quien es el titular de la actividad y quien ordena, por tanto, los medios humanos y/o materiales.

- b) Que el importe de la retribución que el socio percibe de la sociedad esté totalmente desvinculado del resultado de la actividad, circunstancia que se cumple cuando se trata de una retribución fija o de una retribución variable calculada, en este último caso, teniendo en cuenta los mismos parámetros que para el resto de profesionales con relación laboral con la sociedad.

En consecuencia, si la retribución que el socio percibe está en función del resultado económico de la actividad, se considera que el profesional asume los riesgos económicos de la misma.

Hay pues que analizar el régimen de prestaciones accesorias de la Ley 2/2007 [art. 17.1 f)] y, en concreto, si su cuantía se ha establecido en función o no del resultado de la actividad (art. 10 de la Ley 2/2007).

- c) Que la sociedad es quien asume la responsabilidad patrimonial por los riesgos empresariales inherentes a la actividad que constituye su objeto social (art. 11 de la Ley 2/2007).
- d) Que la sociedad es quien asume solidariamente la responsabilidad patrimonial por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional, circunstancia que no es relevante si concurre el segundo de los dos indicios anteriores pero sí en el caso de que este no concurra.

Esto quiere decir que si la sociedad es quien ejerce la actividad pero la retribución que el socio percibe no está desvinculada del resultado de la actividad, se considera que se asume el riesgo económico si el socio, además, y aunque sea solidariamente con la sociedad, responde patrimonialmente por los riesgos inherentes al ejercicio de la actividad profesional.

Así mismo, se puede afirmar que hay lazos de subordinación cuando existe una relación laboral o cuando, no existiéndola, la actividad económica no se realiza con carácter de independencia de acuerdo con los criterios comentados. Obviamente, su análisis exige el examen individualizado caso por caso.

En idénticos términos se pronuncia la «Value Added Tax Committee» de la Comisión Europea en sus *working papers* n.ºs 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente², y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

² **Introduction «working paper» n.º 786**

The Spanish delegation has asked the opinion of the VAT Committee on whether professional services provided by a natural person to a company under an employment contract should be qualified as an economic activity, within the meaning of Articles 9 and 10 of the VAT Directive, when that natural person owns the majority of the capital of that company, which supplies the same type of services as those provided by the shareholder under the employment contract. The question submitted by the Spanish delegation is attached in annex.

Subject Matter

Article 9(1) of the VAT Directive states that «"taxable person" shall mean any person who, independently, carries out in any place any economic activity, whatever the purpose or results of that activity», adding that «any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as "economic activity"».

On its part, Article 10 of the VAT Directive states that «the condition in Article 9(1) that the economic activity be conducted 'independently' shall exclude employed and other persons from VAT in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability».

Therefore, activities of the professions are regarded as economic activity, according to Article 9(1) of the VAT Directive. However, to be considered a taxable person, the professional who carries out that economic activity, must do it independently.

In the case submitted by the Spanish authorities, the professional supplies his services under an employment contract to a company which provides the same type of services to its clients.

According to Article 10 of the VAT Directive, the existence of a contract of employment, in principle, would imply that the activity deployed is not carried out independently, so the person who performs that activity would not be considered a taxable person.

However, the Spanish authorities allege that problems arise when the professional providing services to the company directly or indirectly owns a majority, or all, of the capital of the company. In such cases there is a risk that the dependence and employee status could be undermined, given that this shareholder participates in the company decision-making. In addition, Spanish employment law excludes the possibility of the existence of an employment relationship when, in the case of trading companies, the professionals providing services to a company have a direct shareholding in the company of 50% or more.

It is also alleged that in the case of professional services the main means of production lies in the shareholder himself, as those services are of a strictly personal nature and that the material means made available by the company for the provision of these services are of scant significance compared with the human factor. The shareholder arranges the economic activity himself, where necessary, even if this simply entails making himself available to provide the services. Thus, we need to determine whether these professional services supplied to a company by a shareholder who controls the majority of the capital of that company, when those services are of the same type as those supplied by the company itself, can or cannot be considered to be an activity carried out «dependently».

The Commission's opinion

Although under Spanish law, the existence of an employment relationship is not possible when the professional who provides services to a company has a direct shareholding in the company of 50% or more, this is not relevant for the qualification of the activity for VAT purposes. Article 10 of the VAT Directive excludes the notion of independence when the person is bound to an employer «by a contract of employment or by *any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability*».

Therefore, we have to look at the conditions under which the services are provided by the professional to the company, to assess if the notion of dependency is present or not.

That the professional is the majority shareholder of the company does not in itself impede the existence of a relationship employer-employee. The Court of Justice of the European Union (CJEU) ruled in case C-355/06 Van der Steen that «a natural person carrying out all work in the name and on behalf of a company that is a taxable person pursuant to a contract of employment binding him to that company of which he is also the sole shareholder, the sole manager and the sole member of staff, is not himself a taxable person within the meaning of Article 4(1) of that Directive (the Sixth Directive)».

The CJEU based its conclusions on the following four factors:

- contracts for the provision of services were entered into by the company,
- that the shareholder acted on behalf and under the responsibility of the company,
- that the shareholder did not bear any economic business risk in acting as manager and performing the work in the course of the company's dealings with third parties, and finally,
- that the company paid the shareholder a fixed monthly salary and annual holiday payment, deducting income tax and social security contributions from his salary, so the shareholder depended on the company to determine his remuneration.

Therefore, in the view of the CJEU, the majority shareholder of a company can conclude an employment contract with that company.

Moreover, it is irrelevant to the relationship between them that the services supplied by the company are of the same nature as those supplied by the shareholder to the company. Otherwise, that would imply that none of the professionals, whether shareholders or not, working for a company which provides the same type of services could be considered employees but would have to be regarded as taxable persons.

Thus, we have to analyse the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers, such as working conditions, remuneration and liability, to determine whether the services are supplied by the shareholder dependently or independently.

This is consistent with the ruling of the CJEU in case C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla*. The case referred to whether the tax collectors working for the City Council carried out an economic activity. There was no contract of employment, so the CJEU considered whether their legal relationship with the Commune created the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer's liability.

Regarding the working conditions, the tax collectors themselves procured and organised independently, within the limits laid down by the law, the staff, equipment and materials necessary for them to carry out their activities.

With regard to remuneration, tax collectors bore the economic risk entailed in their activity as their profit depended on the amounts collected and the expenses incurred for staff and equipment.

Regarding the employer's liability, that the City Council could be held liable for the activity of tax collectors was not considered sufficient to establish the existence of a relationship of employer and employee.

- For those reasons, the CJEU concluded that the activity of the tax collectors was being carried out independently.
- For the Commission services, the fact that the shareholder owns the majority of the capital of the company, and that he provides to the company the same services that the company supplies to its clients, are not by themselves decisive to determine whether the activity is being carried out independently. However, where a professional, who is already a taxable person for VAT proposes:
 - supplies his services to the company under an employment contract, and
 - undertakes this in the same fashion and means as applied in his economic activity as a taxable person,
 - then it could be considered that the services supplied to the company under such an employment contract are carried out independently, notwithstanding the employment contract.

Therefore, to determine whether in these situations there is a dependent or an independent relationship, it is necessary to perform a case-by-case analysis similar to the one of the CJEU in the *Ayuntamiento de Sevilla* case, examining all circumstances of the case.

Thus, elements such as

- whether the shareholder uses the means of the company to provide the services or different means, or
- whether he receives a fixed remuneration plus commission and bonuses or the remuneration is a percentage of the profits or the amounts invoiced to the clients, or
- whether he has personal responsibility for his work towards the clients,

all have to be weighed in order to qualify the relationship between the shareholder and the company as dependent or independent.

It should be mentioned at this point that the VAT Committee already in 2012 discussed the conditions to be met for an activity to be regarded as an economic activity within the meaning of the VAT Directive. That however was before the most recent decision of the CJEU in case C-62/12 *Kostov*. In its working paper, the Commission services had considered that when a member of the board who is a taxable person, was only on the board because he owned shares and not because he had been appointed to the board in his professional capacity, then that would be an activity carried out on an occasional basis and therefore outside the scope of VAT, unless the Member State had availed itself of the option provided for in Article 12(1) of the VAT Directive. With the recent CJEU decision in the *Kostov* case, it would appear that in that respect the conclusion reached in that working paper has been overruled.

In conclusion, a natural person who owns the majority of the shares of a company can be bound to that company by an employment contract. The qualification of the relationship of the shareholder with the company as dependent or independent has to be done on a case-by-case basis, analysing the elements to which Article 10 of the VAT Directive refers such as working conditions, remuneration and liability. Where that shareholder is already a taxable person for VAT purposes, the services supplied to his company under an employment contract could be considered carried out independently in cases where there is no difference in the means used by that shareholder when supplying services to third parties as a taxable person, and those used when supplying services under the employment contract to the company where he is the majority shareholder.

Delegations' opinion

Delegations are invited to express their views on the matters raised by the Spanish authorities and the observations made by the Commission.

- a) Que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa.
- c) Para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
 - Si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios.
 - Si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.
 - Si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

En definitiva, las prestaciones de servicios realizadas por quienes no soportan el riesgo económico de la actividad y que se desarrolla utilizando los medios materiales y humanos propiedad de la empresa no están sujetas al impuesto; conclusión, además, que se refuerza si la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales es de la sociedad y el profesional recibe en concepto de honorarios una retribución fija.

Y en nuestro caso, sociedades profesionales, es obvio que es la sociedad, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquella realiza y quien asume los derechos y obligaciones dimanantes de las relaciones contractuales suscritas con terceros. Existe, pues, un vínculo o relación de «subordinación» entre el socio y la sociedad que le excluye por tanto del ámbito de aplicación del impuesto.

Por ello, el TJCE, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto n.º C-355/06 (NFJ026440), señala que «si bien la actividad (desarrollada por la sociedad) era realizada tan solo por el (socio único de la misma y administrador), los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual (...). En consecuencia, (el socio único y administrador) dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas». La sentencia subraya también que quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad «no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de esta». En consecuencia, el socio «no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas».

En definitiva, la prestación de servicios realizada por el socio profesional de una sociedad a la que la Ley 2/2007 le es de aplicación no está sujeta al IVA salvo en aquellos casos en los que en el sistema de retribución del socio se tengan en cuenta elementos o circunstancias que, analizados caso a caso, permitan concluir la falta de un vínculo de subordinación.

Es obvio, también, que, aunque con matices importantes y con fecha muy anterior al reciente informe de la Comisión, este no era el criterio de la DGT. En efecto; tanto en la Consulta Vinculante V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726), como en la V0179/2009, de 2 de febrero (NFC032025), el centro Directivo contesta de idéntica forma: «dado que en la relación que une a los socios-profesionales con la entidad no se aprecia la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral, esta relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992». En consecuencia, concluye, «las prestaciones de servicios derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios en los términos descritos en la consulta presentada están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido»³.

Sin embargo, si se lee con atención la «Descripción de los hechos», en especial, la de la primera consulta, se observa que se habla de socios que suscriben con la sociedad un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes, servicios por los que emite la correspondiente factura. Respecto a la segunda de las consultas, se habla de profesionales que realizan para la sociedad en la que participan los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social. Pues bien; salvo en este último caso, y con matices, es obvio que en ambos supuestos estamos ante una operación sujeta y no exenta del impuesto ya que lo que los profesionales suscriben es un contrato de arrendamiento de servicios con la sociedad, contrato que manifiesta la existencia de dos partes contratantes sujetas, por tanto, a los derechos y obligaciones que dimanen del mismo.

³ Respecto a la primera, la descripción de los hechos es la siguiente: «la entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social es la realización de servicios en el ámbito de la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas. Los profesionales que prestan servicios a los clientes de la entidad consultante se dividen en dos categorías, según ostenten o no la condición de socio de la entidad. Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad. Como remuneración de los citados servicios, los socios-profesionales tienen derecho a percibir determinadas retribuciones por parte de la entidad consultante que se articulan mediante la emisión de las correspondientes facturas por el socio-profesional en concepto de anticipos, que son objeto de regularización también mediante la facturación correspondiente (positiva o negativa) a final del ejercicio en función del desempeño realizado por el socio-profesional (cumplimiento del objetivo de ingresos; responsabilidades asumidas; conocimiento del mercado; flexibilidad o movilidad...) y de la actividad profesional de la entidad. Cada socio-profesional es titular aproximadamente de un 4 por 100 del capital de la entidad. Asimismo, los socios-profesionales están obligados a financiar las operaciones de la entidad mediante el otorgamiento de préstamos personales. En cuanto al desempeño de sus servicios, los socios-profesionales disponen de gran flexibilidad y autonomía en el cumplimiento del horario de trabajo y en la permanencia en el lugar de trabajo. El ejercicio de la actividad profesional es competencia exclusiva de los socios-profesionales, y se ejerce de forma que queda garantizada su propia independencia». Respecto a la segunda, la descripción de los hechos es sumamente sucinta: «dos personas físicas van a constituir una sociedad profesional, adquiriendo la condición de socios profesionales de la misma, y a realizar para dicha sociedad los trabajos propios de la actividad profesional que constituye su objeto social».

No se trata, pues, de una obligación «interna» de la sociedad. Los socios, en este caso, no prestan sus servicios «en» la sociedad, sino «para» la sociedad. Hay pues independencia y asunción de riesgo económico⁴.

Sin embargo, esta no es la construcción jurídica que la Ley 2/2007 hace. En efecto; en el ámbito de esta última estamos en el ámbito de «prestaciones accesorias» de los socios que, en su condición de profesionales, están obligados a cumplir; prestaciones que no derivan de un contrato de arrendamiento de servicios sino de una disposición estatutaria de naturaleza mercantil de carácter interno. Se trata, pues, de una obligación «estatutaria». De ahí, precisamente, que los socios prestan sus servicios profesionales «en el seno» de la sociedad. No hay un ejercicio individual y externo separado de la sociedad, sino interno y en la propia entidad. Y lo que es más importante: la entidad soporta el riesgo económico sin perjuicio de la lógica y obvia responsabilidad civil del socio-profesional. No hay que olvidar que el ejercicio profesional lo desarrolla la propia sociedad. A ella se le imputan los correspondientes derechos y obligaciones con los clien-

⁴ En este sentido, son muy ilustrativos los fundamentos que se recogen en el número 3 de la contestación a la Consulta Vinculante V0179/2009 (NFC032025), a saber: «según reiterada jurisprudencia sobre esta materia, (se cita por todas la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007), tratándose de servicios profesionales, la calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto». De acuerdo con la citada sentencia, «en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios. En el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada. Así, pues, cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral». De acuerdo con la sentencia anteriormente citada, «los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por este y el sometimiento a horario. También se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajador, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador. Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones». Asimismo, prosigue la consulta, «existe reiterada jurisprudencia que ha considerado la condición de socio como un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, resultando ilustrativa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, que al analizar la relación entre un abogado, socio de una entidad, y la propia entidad, señala expresamente que "un dato de trascendencia en la litis, evidenciado por el Juez 'a quo', es la condición de socio del actor, con una participación del 2,1723% del capital social, siendo titular de 382 participaciones, que contrariamente a lo señalado por el actor, no es una mera apariencia formal"».

tes. Y para desarrollar tales servicios no se suscribe ningún tipo de contrato con los socios, sino que estos se obligan, en el seno de la propia esfera organizativa interna, a prestarlos «en», y no «para», la sociedad. Nos gustará más o menos, pero es lo que la ley dice con meridiana claridad⁵.

En consecuencia, es obvio que en estos casos concretos no haya sujeción al IVA porque no hay, en términos comunitarios, una situación de «independencia» sino de «subordinación». Y no

⁵ El artículo 1.1, primer párrafo, de la Ley 2/2007, establece que «las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente ley». Esto quiere decir que el objeto social de una sociedad profesional es el ejercicio en común de una actividad profesional. Dicho en otras palabras: quien presta dicho servicio es la sociedad. De ahí, precisamente, que su artículo 1, tercer párrafo, establezca que «a los efectos de esta ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente». Y de ahí, también, precisamente, que su artículo 5.2 establezca que «los derechos y obligaciones de la actividad profesional desarrollada se imputarán a la sociedad, sin perjuicio de la responsabilidad personal de los profesionales contemplada en el artículo 11 de esta ley», precepto que, en su número 1, establece que «de las deudas sociales responderá la sociedad con todo su patrimonio» y que «la responsabilidad de los socios se determinará de conformidad con las reglas de la forma social adoptada», y, en su número 2, que «no obstante, de las deudas sociales que se deriven de los actos profesionales propiamente dichos responderán solidariamente la sociedad y los profesionales, socios o no, que hayan actuado, siéndoles de aplicación las reglas generales sobre la responsabilidad contractual o extracontractual que correspondan». Su número 3 obliga a las «sociedades profesionales (a) estipular un seguro que cubra la responsabilidad en la que estas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social».

Por su parte, su artículo 2 señala que «las sociedades profesionales (desarrollarán) el ejercicio en común de actividades profesionales (...) bien directamente, bien a través de la participación en otras sociedades profesionales». Esto es, que quien desarrolla la actividad es directamente la sociedad.

Su artículo 4.1 a) indica igualmente que son socios profesionales «las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social y que la ejerzan en el seno de la misma». La propia ley establece pues la obligación por parte de los socios profesionales de prestar los servicios en el «interior» de la sociedad; esto es, en su propio ámbito y esfera organizativa. Es más; su artículo 17.2 establece que «las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevarán aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social».

A mayor abundamiento, su artículo 9 establece que «la sociedad profesional y los profesionales que actúan en su seno ejercerán la actividad profesional que constituya el objeto social de conformidad con el régimen deontológico y disciplinario propio de la correspondiente actividad profesional»; que «en ningún caso será obstáculo el ejercicio de la actividad profesional a través de la sociedad para la efectiva aplicación a los profesionales, socios o no, del régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; que «sin perjuicio de la responsabilidad personal del profesional actuante, la sociedad profesional también podrá ser sancionada en los términos establecidos en el régimen disciplinario que corresponda según su ordenamiento profesional»; y que «en los trabajos profesionales que se sometan a visado, este se expedirá a favor de la sociedad profesional o del profesional o profesionales colegiados que se responsabilicen del trabajo».

Es pues obvio que dado que es la sociedad profesional, y no el socio, quien soporta los riesgos económicos dimanantes del ejercicio de su actividad, y que los servicios que el socio profesional presta se proyectan en el interior de la propia sociedad consecuencia de la prestación accesorias inherente a su condición de socio y que se materializa en el seno de la propia sociedad, se puede afirmar que no exista una «independencia» del socio para con la sociedad, al menos, en los términos de la directiva y que no hay, por tanto, dos operadores económicos sino uno solo: la sociedad, único sujeto pasivo del IVA.

hay independencia, insistimos, porque es la sociedad quien soporta los riesgos económicos de las operaciones que se realizan, cuestión esta esencial para determinar la sujeción al impuesto. La única excepción, y como ya hemos apuntado, es, o puede ser, que la retribución de los socios esté vinculada al resultado de la actividad.

La Consulta Vinculante V0933/2014 (NFC051115), de 2 de abril, analiza también idéntica cuestión aunque desde una perspectiva muy diferente. La cuestión que en esta se plantea es la de la fiscalidad en el IVA de los servicios profesionales prestados a la sociedad por el administrador, y socio único, en el caso de que se simultaneen las tareas propias del cargo y otras distintas⁶.

En efecto; el consultante no plantea expresamente la tributación en el IVA de los servicios prestados en su condición de socio profesional, sino, de forma más concreta, la fiscalidad de los servicios que el socio presta por razones distintas a su cargo como administrador en dos supuestos muy concretos: que su relación con la sociedad sea laboral, o que se trate de una mera prestación de servicios, en concreto, y en el contexto de la consulta, hay que entender que se refiere a un contrato de arrendamiento de servicios. En realidad, la cuestión principal que se plantea es la de la tributación de las tareas distintas a las propias de administrador⁷.

⁶ La consultante plantea las dos siguientes opciones de retribución: prever la retribución del cargo de administrador en los estatutos sociales (actualmente el cargo es gratuito) o que este último sea gratuito y facturar a la sociedad los servicios profesionales prestados. Y las cuestiones que se consultan son dos también. La primera, si se considera que la relación mercantil absorbe a la laboral o que se desarrollan servicios profesionales además de las funciones propias del cargo de administrador. La segunda, cuál sería la tributación en el IVA en los tres supuestos siguientes: relación mercantil, fijándose la retribución como administrador en los estatutos, relación laboral y prestación de servicios. Fijese, pues, que la inquietud de la consultante es realmente la compatibilidad entre las funciones como administrador y otras distintas y su concreta fiscalidad. Nada que ver, pues, con su condición como socio, sino, en todo caso, con la de administrador.

Se trata de una sociedad que presta servicios de publicidad y marketing a terceros independientes y en la que el socio administrador realiza parte de ese trabajo. En concreto, y además de las tareas de representación, administración y dirección de la sociedad, a las que dedica un 20% de su tiempo, las de desarrollo de ideas y diseño de campañas publicitarias y de marketing así como de páginas webs, a las que dedica el 80% restantes. Para el desarrollo de la actividad profesional, la sociedad cuenta con la colaboración de dos profesionales autónomos y una persona con contrato laboral.

⁷ No en vano, la DGT estructura su respuesta analizando su fiscalidad en los tres tributos principales: el IS, el IRPF y el IVA. El órgano directivo parte «de (que) el administrador es socio único de la entidad, (su) cargo (como tal) es gratuito (y) desempeña la labor de diseño de ideas y campañas publicitarias y marketing». Pues bien; en «aquellos casos en que los socios prestan servicios profesionales tanto a la propia sociedad como a terceros clientes de la sociedad, deberán distinguirse este tipo de servicios, y serán fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS». Y con relación al IRPF, la DGT señala que «los servicios profesionales que un socio puede prestar a una sociedad pueden englobar tanto los que tienen como destinatario a la propia sociedad, como a terceros clientes de la sociedad, a los cuales el socio presta dichos servicios en nombre y por cuenta de la sociedad». Y todo ello, prosigue, «con independencia de la calificación que en el IRPF corresponda a los honorarios satisfechos por la sociedad al socio por dichos servicios profesionales (rendimientos de trabajo... o de actividades económicas) y con independencia de que dichos servicios puedan prestarse adicionalmente a otros servicios distintos y propios del ejercicio del cargo de administrador, cuyos

Así planteada, la cuestión no ofrece ninguna duda ya que los servicios prestados en régimen de dependencia laboral no están sujetos al IVA y los que se prestan como consecuencia de un contrato de prestación de servicios profesionales están sujetos al mismo.

En efecto; la DGT inicia su resolución remitiéndose a los preceptos legales que resultan de aplicación al caso en concreto y recuerda que «lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al (IVA) es que sea prestada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5 de su Ley reguladora dispone que no estarán sujetos "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial"».

Y en este sentido, la DGT se remite al artículo 9.1 de la directiva que, recordémoslo, establece que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

A tales efectos, la DGT parte de la hipótesis de que la sociedad contrata los servicios del profesional; hipótesis que coincide con la que el consultante plantea, en concreto, que el socio y administrador factura a la sociedad los servicios profesionales que le presta. Insistimos en ello ya que no es lo mismo consultar la fiscalidad de los ingresos que se «facturan» a la sociedad consecuencia de un contrato de prestación de servicios, que la de los ingresos que se perciben de la sociedad por quien ostenta la condición de socio. Es cierto que la consultante no habla expresamente de un «contrato» de tales características, pero así se infiere de los hechos y así creo también que lo entiende la DGT.

Es por ello lógico que la DGT afirme que «el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica», elemento, este, que es también relevante para determinar si existen o no lazos de subordinación.

En este contexto, la DGT se remite con acierto a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), y subraya que «el hecho decisivo (...) es que (quien presta los servicios, soporte) el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que (obtiene) trae causa no solo (de sus ingresos,) sino también de los gastos en que (incurre) por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad». La DGT recuerda también que el Tribunal se ha pronunciado en idéntico sentido en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917); sentencia que, recordémoslo, concluye «que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles (están sujetos al IVA), toda

honorarios tendrán la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo del artículo 17.2 e) de dicha ley, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo "Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos"».

vez que (estos) actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada directiva». Esto es así, prosigue, «en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la directiva y, en tal supuesto, no sujetos al impuesto». Sin embargo, la DGT no profundiza en esta cuestión trascendental de la existencia o no de lazos de subordinación. Y no lo hace porque no es sin duda necesario para resolver las cuestiones que se le plantean.

Y es en esta cuestión trascendental donde la DGT se remite a la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS) con relación a las notas de ajenidad y dependencia. Y es ahí, precisamente, donde creemos que radica el error. Y lo es, porque si bien es cierto que estas son las notas que definen uno de los supuestos de no sujeción al IVA, no lo es menos que este no es el único supuesto de relación de subordinación no sujeta. Y la prueba es la Sentencia Van Der Steene. Se podrá concluir, eso sí, que analizadas las circunstancias que concurren en el caso de que se trate, no existe una relación laboral ni ningún otro indicio que permita concluir con carácter general que no existe tampoco ningún lazo de subordinación. Y para ello, la inexistencia de una relación laboral es importante, pero no decisiva. Es, como tantas veces se ha dicho, un indicio, pero un indicio que, en el caso que nos ocupa, y dada su especial complejidad, requiere, si cabe, de una mayor actividad probatoria. Eso es en definitiva lo que los *working papers* famosos dicen y lo que el propio TJCE hace en sus diferentes sentencias, en concreto, en las tres más importantes al respecto: Asunto C-202/90 (NFJ006850), C-355/06 (NFJ026440) y C-154/08 (NFJ035917).

Sin embargo, no nos ha de extrañar que, a tenor de los hechos que se plantean en la consulta, la DGT concluya sin más que «la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren las notas configuradoras del mismo a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución». A contrario sensu, prosigue, «dicha prestación podrá instrumentarse a través de un contrato de arrendamiento de servicios cuando no concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena».

Nada que decir, salvo que tal conclusión no aborda la problemática de fondo: las retribuciones que el socio profesional percibe de su sociedad en su condición como tal. Resuelve, claro está, los extremos, pero no las zonas grises. Y resuelve, claro está, lo que se le ha consultado.

Conclusión, eso sí, que se complementa con otras dos. La primera, que si la relación es laboral «los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante (están) no sujetos». La segunda, que «las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo» en la medida en «que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

En definitiva, la DGT aborda tan solo lo que se le consulta: la fiscalidad en el IVA de los servicios que se prestan a una sociedad como consecuencia de una relación laboral o de un contrato de prestación de servicios.

La DGT no aborda pues, porque no se le consulta, la cuestión objeto de controversia. Tampoco se plantea en ninguna de las tres resoluciones citadas la concurrencia de circunstancias que permitan concluir que existen o no lazos de subordinación más allá de la concurrencia o no de las notas de ajenidad y dependencia. La DGT tampoco se ha planteado hasta hoy tan polémica cuestión desde la perspectiva de la Ley 2/2007. Y en ninguna de las tres resoluciones se abordan tampoco las zonas grises que hay entre los dos extremos: la relación laboral y el contrato de arrendamiento de servicios.

A diferencia de las dos resoluciones anteriores, la DGT apunta en esta última resolución, eso sí, cuál es el camino a seguir; camino que no se limita a averiguar si concurren las notas de ajenidad y dependencia sino si existen o no lazos de subordinación, cuestión, esta, que requiere el análisis caso por caso y la existencia de criterios orientadores. Ese es pues el camino. Pero cuidado; la cuestión no es tan simple como pretender afirmar que en ausencia de una relación laboral estamos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y no lo es porque resolverla exige aceptar que hay zonas grises que requieren objetivizar el concepto de ordenación por cuenta propia con criterios concretos o fijar indicios claros que garanticen la seguridad jurídica en el marco en concreto del IVA.

Dicho cuanto antecede, es cierto que la razón que justifica la modificación del artículo 27 de la LIRPF no es otra que la de asimilar el nuevo supuesto a una actividad profesional en la que, aunque de forma realmente muy forzada, se considera que los medios de producción residen en sede del socio y, por ende, que estamos, de hecho, ante un supuesto de actividad profesional, interpretación que justificaría que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, se repercuta el IVA correspondiente. Pero se trata, sin duda, de una interpretación voluntarista, aunque sin duda coherente, pero que no tiene un fundamento claro en la propia normativa del impuesto. Pero ello no es óbice para que se pueda interpretar, también, que estamos ante una operación que estaba ya sujeta y no exenta del IVA con anterioridad a dicha modificación o, por el contrario, que continuamos estando ante un supuesto de no sujeción y que no procede, por tanto, la deducción del IVA soportado por la sociedad que satisface al socio los rendimientos correspondientes. Esperemos, en cualquier caso, cordura en la aplicación del impuesto en un supuesto en el que, a mayor abundamiento, no existe ningún efecto negativo para los intereses de la Hacienda Pública. En cualquier caso, y en aras a la seguridad jurídica, lo deseable hubiere sido acometer la correspondiente adaptación normativa en el IVA a pesar de su difícil encaje con la directiva. Sea como fuere, parece coherente mantener un paralelismo entre la calificación de la renta obtenida a los efectos del IRPF y la sujeción al IVA de la prestación de servicios correspondiente, paralelismo que, desde la entrada en vigor de la nueva norma parece claro: rendimiento de actividad económica y correspondiente sujeción al IVA⁸.

⁸ A pesar de ello, hay que recordar supuestos realmente curiosos en los que a criterio de la DGT estamos ante rendimientos del trabajo sujetos al IVA. Este es el caso, por ejemplo, de la Consulta Vinculante V2556/2006, de 21 de diciembre

La cuestión que ahora tratamos no ha pasado tampoco desapercibida para la doctrina científica.

En efecto; en opinión de CAAMAÑO⁹, «aunque es necesario y urgente que la DGT se pronuncie sobre este extremo», el «legislador fiscal ha impreso en la LIRPF una *factio iuris*. Ha adoptado la ficción –o, si se prefiere, la presunción *iuris et de iure*, la cual no admite, por definición, prueba en contrario– de que cuando el socio-profesional ha cursado alta en el RETA o en una mutualidad de previsión, está ordenando por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios, en cuyo caso la contraprestación necesariamente estará sujeta al IVA».

Coincidimos plenamente en que esa es la conclusión más lógica. Pero esta no es, sin duda, la conclusión adecuada si nos atenemos a los preceptos que regulan el concepto de empresario y profesional en el ámbito del IVA y del IRPF. Es más, el hecho de que en IRPF determinadas rentas se califiquen como procedentes de una actividad económica, no significa en modo alguno que opere un automatismo respecto a su consideración como tal en el ámbito del IVA, y viceversa.

Este es también de hecho el criterio del TJCE que, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), señala con acierto que «si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de (los profesionales) no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados (a la sociedad)».

Hay pues que analizar en cada caso si concurre el carácter de «independencia» que la directiva exige y, en definitiva, si existen o no «lazos de subordinación».

Sin embargo, para MARTÍN FERNÁNDEZ, la cuestión es también clara¹⁰: «la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones». Esta conclusión, prosigue, «cumple con lo dispuesto en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, cuando señala que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Acudiendo a la Ley española del tributo, concurren los dos requisitos, exigidos en su artículo 5.Dos. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales, entre otras, el ejercicio de profesiones liberales y artísticas».

(NFC023882), relativa al colectivo de árbitros que realizan una labor totalmente *amateur* actuando en campeonatos de dicha naturaleza de niños, señoras y caballeros, sin tener ninguna relación laboral con la Federación y percibiendo por ello determinada retribución por día de arbitraje.

⁹ CAAMAÑO, M.: «A propósito de la naturaleza de las rentas de los socios profesionales...», *Inédito*, 2015.

¹⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Hacienda y sociedades profesionales», *Cinco días*, Tribuna. 23 de febrero de 2015.

Para dicho autor, y tras la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, que después comentaremos, «es cierto que es posible una calificación distinta en el IRPF y el IVA (...), pero no en las prestaciones de servicios que llevan a cabo los socios profesionales a su sociedad». Hemos de tener presente, señala, «que la modificación operada en el IRPF se debe al carácter personalísimo de los servicios profesionales. Por tanto, urge que, desde el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, se lleve a cabo una interpretación que equipare la regulación en ambos tributos. La seguridad jurídica lo exige».

A pesar de la coherencia de sus argumentos, no se puede ignorar que el concepto de «lazos de subordinación», propio del IVA, admite una variedad de matices más allá de los que son propios en el IRPF. Se ignora, también, la importancia que la Ley 2/2007 tiene al respecto. El carácter personalísimo de los servicios profesionales, no lo olvidemos, no excluye que el titular de la actividad sea la propia sociedad.

GARCÍA NOVOA es de opinión contraria a la de los dos anteriores autores¹¹. A su juicio, que compartimos, «a efectos de IVA, lo determinante no es una eventual calificación en el IRPF, sino que nos encontremos ante una prestación de servicios sujeta». Dicho autor centra la cuestión de forma correcta. En su opinión, «para que una entrega o un servicio se encuentre gravado por el impuesto es imprescindible que lo preste una persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional, entendiéndose por tal quien desarrolla una actividad económica». Lo trascendente «no es, por tanto, estar ante un rendimiento de actividad económica en el IRPF, sino desarrollar una actividad económica a efectos del IVA». Y en este sentido, «para determinar cuándo hay una actividad económica sujeta y cuándo un servicio prestado en régimen de dependencia no sujeta, hay que recordar que las calificaciones en el IVA son propias de este impuesto. La interpretación de los términos contenidos en la Ley del IVA debe llevarse a cabo con criterios propios de este impuesto, que tiene unas características que le diferencian de los demás impuestos del sistema. Sobre todo, por su condición de impuesto armonizado a nivel europeo, que lo convierte en una figura fiscal dependiente del Derecho de la Unión Europea. De esta forma, las interpretaciones que priman son las guiadas por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea, y de acuerdo con principios como el de neutralidad».

En suma, «diga lo que diga la reforma de la Ley del IRPF, una retribución no está sujeta al IVA en tanto no cumpla con la definición de actividad económica en este impuesto, la cual procede de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y de la interpretación que, de la misma, ha efectuado la jurisprudencia comunitaria». Y en este sentido, «aunque en el Derecho español de la Seguridad Social no parece posible una relación laboral cuando el profesional que presta servicios a una sociedad tiene una participación directa igual o superior al 50 por 100, esto no es relevante para la calificación de la actividad a efectos del IVA, pues el artículo 10 de la Directiva del IVA excluye la noción de independencia cuando la persona está

¹¹ GARCÍA NOVOA, C.: «El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF», *Colegio de Economistas de Pontevedra*, 2015.

ligada a un empleador "por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación respecto a las condiciones de trabajo, remuneración y la responsabilidad del empleador". Así pues, «para determinar si las rentas percibidas por el socio dado de alta en el RETA constituyen prestaciones de servicios sujetas a IVA no hay que estar a la calificación como rendimientos de actividades económicas en el IRPF sino a si esas rentas son subsumibles en el artículo 4.1 de la Ley del IVA, interpretado de acuerdo con la definición de actividad económica que se contiene en el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE y la exégesis que de dicho precepto ha realizado el Tribunal europeo –por ejemplo, en las sentencias de fecha 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 y 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06–».

Y concluye: «no cabe deducir automáticamente la sujeción al IVA por el hecho de que ciertas rentas se califiquen a efectos del IRPF como rendimientos de actividades económicas. No obstante, para el caso que estamos comentando, sería deseable que la Dirección General de Tributos diera unos criterios que aportaran seguridad jurídica a los contribuyentes».

Sea como fuere, el único punto común que hay en los tres autores es la necesidad de que la DGT aclare esta cuestión, circunstancia que se ha producido mediante la Resolución V1148/2015, de 13 de abril (NFC053864), que después comentaremos. Conviene no obstante centrarnos antes en la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 respetando, así, la cronología de los hechos.

2. LA NOTA DE LA AEAT DE 10 DE FEBRERO DE 2015

2.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Con fecha 10 de febrero de 2015, la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT emitió una Nota sobre la «incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014», Nota de la que en brevísimos espacio de tiempo se han publicado dos versiones.

Ante todo, conviene analizar su valor jurídico. Y al respecto, el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria establece en su primer párrafo que «en el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda». En consecuencia, la AEAT carece de facultades interpretativas. Es cierto, no obstante, que la Nota en cuestión no se ha emitido con tal pretensión sino, tan solo, con la de fijar un criterio provisional, hay que entender de carácter «interno», o, como se precisa en su segunda versión, de carácter informativo. En cualquier caso, quien sin duda es imprescindible que se pronuncie al respecto es el ministro de Hacienda o, en su caso, la DGT, en contestación a las consultas vinculantes que al respecto se

le planteen. No es pues de extrañar que en la segunda versión de la Nota se recuerde que «tanto una como otra versión (...) tienen carácter provisional y (...) se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos».

Sea como fuere, lo que es evidente es que la reforma fiscal recientemente aprobada plantea, en este tema en concreto, dudas interpretativas que, aclarámoslo, ya existían antes, y que la reforma solo hace que avivar.

El problema es que la Nota, valorada en su conjunto, no contribuye tampoco a solventarlas. Y no contribuye, entre otras razones, por las siguientes:

- Primera. Omite toda referencia a los *working papers* n.º 786 y 799, de enero y julio de 2014, de la *Value Added Tax Committee* de la Comisión Europea, que son trascendentales a los efectos que nos ocupa. Es cierto que la Nota se remite a la jurisprudencia comunitaria que en aquellos se cita, pero omite las importantes conclusiones que en los mismos se recogen.
- Segunda. Cita consultas de la DGT que son anteriores a los citados *working papers* y que, en realidad, no abordan frontalmente la cuestión principal ya que se ciñen, fundamentalmente, a la prestación de servicios consecuencia de un contrato de arrendamiento de servicios. Es cierto que en alguna de ellas, en concreto, en la n.º V0933/2014, de 2 de abril (NFC051115), se citan y recogen algunos de los fundamentos de las Sentencias del TJCE de 25 de julio de 1991 y de 12 de noviembre de 2009 que sirven también de fundamento para las conclusiones recogidas en aquellos. Pero más relevantes son, pensamos, los recogidos en los propios *working papers*.
- Tercera. Cita parcialmente jurisprudencia comunitaria. Y decimos parcialmente, porque omite otras cuestiones que en nuestra opinión son relevantes. Así, por ejemplo, la Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), no habla de «relación de dependencia empleador-empleado» sino de vínculo de subordinación, concepto, este, más amplio que el anterior. Así mismo, dicha sentencia no afirma tan solo que los recaudadores municipales «soportan el riesgo económico de la actividad», sino que añade, y es importante, «en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad»; sentencia, esta, que señala, también, que «el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por los Recaudadores en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público».

Así mismo, y con relación a la Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto C-355/06 (NFJ026440), esta señala igualmente que «si bien la actividad (...) de

la sociedad era realizada tan solo por el Sr. Van der Steen, los contratos (...) eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones».

Por último, y con relación a la Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), se omiten también fundamentos que consideramos esenciales.

Se dirá, y es cierto, que se han citado las cuestiones que la AEAT considera más relevantes, pero no lo es menos que las que no se citan son igual o más relevantes que las anteriores si lo que se pretende es tener una información completa sobre tan dudosa cuestión.

En cualquier caso, y aunque se cita, la Nota no centra tampoco acertadamente el problema, que no es otro que interpretar la expresión «lazos de subordinación».

- Cuarta. Omite toda referencia a la Ley 2/2007 de sociedades profesionales, norma de suma importancia a los efectos que nos ocupa porque es la única de nuestro ordenamiento jurídico que regula el ejercicio colectivo de actividades profesionales y que regula, además, el régimen concreto de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales.
- Quinta. Omite, en consecuencia, toda referencia al régimen legal de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales de las sociedades sometidas a la Ley 2/2007, régimen cuya regulación no se recoge en ninguno de los anexos que se adjuntan a la Nota.
- Sexta. Se limita a reproducir los fundamentos recogidos en la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, como ya hemos comentado, es anterior al importante pronunciamiento del Comité correspondiente de la Comisión Europea; resolución, además, que concluye en términos estrictos de «laboralidad» que nada tienen que ver con los que el Comité señala. Así, por ejemplo, mientras la citada resolución concluye afirmando categóricamente que «si la referida relación debe calificarse como laboral (...), los servicios prestados por el socio-administrador a la sociedad consultante estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley 37/1992», la Comisión Europea afirma, en síntesis, que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado, que es irrelevante que los servicios que presta la empresa sean de la misma naturaleza que los prestados por el accionista a la empresa, y que para determinar si en estas circunstancias existe o no una relación de subordinación, es necesario realizar un análisis caso por caso, similar al de la Sentencia del Tribunal Europeo, de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), teniendo en cuenta, entre otros, si el socio utiliza los medios de la empresa para prestar los servicios, si el socio recibe una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración es un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes, y si el socio responde personalmente por su trabajo con relación a los clientes.

- Séptima. Simplifica la cuestión a tan solo dos situaciones: socios cuya relación con la sociedad es de naturaleza laboral y socios cuya relación con la sociedad no es de naturaleza laboral (o, como la Nota señala, socios que llevan a cabo «la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional»); simplificación que obedece, sin duda, al empeño de contemplar tan solo dos situaciones extremas y excluyentes: la existencia de las notas de ajenidad y dependencia o, en su ausencia, la existencia de una ordenación por cuenta propia. No en vano, la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115), tras afirmar que si la relación es laboral la prestación de servicios no está sujeta al IVA, señala que «en caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio-administrador a la sociedad consultante derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo. Y esto es así en la medida en que el socio-administrador lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional».

Y es cierto que la Nota concluye acertadamente que «el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial». Ocurre, no obstante, que tal conclusión incurre en un error de concepto. En efecto; el problema no está en la inclusión en el RETA, que sin duda es un indicio. Y no lo está porque la cuestión es mucho más amplia: se trata, sin más, de que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF, no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA. Así; sin matizaciones.

Y es cierto, también, como la Nota señala, que hay que «analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto». Pero si es así, no proceden las dos siguientes conclusiones: la primera, que «si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al IVA»; y la segunda, que «si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5.º LIVA». Y no proceden, con los debidos respetos, por obvias. Procede, eso sí, enumerar criterios orientativos de ordenación por cuenta propia a los efectos del IVA de acuerdo con los criterios que los *working papers* reconocen. Y procede, porque el problema no se limita a averiguar tan solo si concurren o no las notas de ajenidad y dependencia. Y aunque no se dice, el criterio de la AEAT parece sustentarse básicamente en esta sola cuestión.

- Octava. Introduce conceptos jurídicamente indeterminados como los de grado de participación «puramente testimonial» o de «mera apariencia formal». Y afirma, incluso, que «resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal"». Ignora, pues, o así lo parece, la opinión de la Comisión en el sentido de que el hecho de que el profesional sea el socio mayoritario de la empresa no impide negar la existencia de una relación a efectos del IVA entre empleador y empleado. Afirmación aquella, además, errónea, ya que el titular de la actividad económica, en concreto, la sociedad, asume siempre los riesgos inherentes a la actividad. Y es obvio, también, que los socios participan en las decisiones de la sociedad. ¿Quién si no lo va a hacer? Pero cuando lo hacen, las decisiones son de la propia sociedad y no de sus socios sin perjuicio, claro está, de la responsabilidad en la que estos puedan en su caso incurrir si aquellas son contrarias a derecho. Es cierto, hay que decirlo, que la Nota se limita en este sentido a reproducir la Resolución de la DGT V0933/2014 (NFC051115) que, a su vez, reproduce diversas sentencias de la Sala de lo Social del TS.
- Novena. Reproduce de hecho los fundamentos recogidos en la Nota de la propia AEAT 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», fundamentos que, en el ámbito del IVA, nada tienen que ver, o muy poco, con los recogidos en los *working papers* citados.
- Décima. No concluye a la luz de los *working papers* ni, en realidad, de la jurisprudencia comunitaria interpretada en su integridad. Se limita, en definitiva, a concluir en idéntico sentido que la DGT, cuestión, por su parte, que no solo es obvia, sino lo adecuado en términos de legalidad, y que deja la Nota sin sentido.

En definitiva, una Nota que, por las razones expuestas, no recoge de forma completa la información relevante en la materia que nos ocupa. En cualquier caso, es la DGT quien se ha de pronunciar necesariamente sobre las cada vez mayores dudas que esta cuestión plantea.

2.2. ANÁLISIS CRÍTICO

Aunque somos conscientes de que la nueva redacción del artículo 27 de la LIRPF zanja, o pretende zanjar, la cuestión relativa a la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales en los que concurran las circunstancias recogidas en aquel, conviene valorar ese empeño administrativo de remitirse reiteradamente a las notas de dependencia o ajenidad con la finalidad de interpretar, creemos erróneamente, el concepto de ordenación por cuenta propia de los medios de producción.

Y es importante, porque a pesar de que somos conscientes de que esta cuestión ya no es relevante en el IRPF, salvo para los periodos impositivos anteriores a 2015, sí que lo es a los efectos del IVA.

Detengámonos pues en ellos.

2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

La AEAT persiste en su criterio de considerar, con matices, es cierto, que existe ordenación por cuenta propia cuando no se cumplen los requisitos de dependencia y ajenidad, criterio que se recoge ampliamente en la Nota 1/2012, de 22 de marzo, sobre «consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles».

Es cierto que la AEAT, en su Nota 1/2012, afirma acertadamente que «la calificación como rendimiento del trabajo de los rendimientos (obtenidos por los socios de entidades mercantiles) no puede basarse como único criterio en la calificación a efectos laborales de la relación de la que derivan dichos rendimientos». Pero no lo es menos que, al analizar el requisito de «ordenación por cuenta propia», se remite a la Sentencia del TS de 7 de noviembre de 2007 (NSJ031829) que analiza, precisamente, las notas de ajenidad y dependencia. La AEAT recuerda, también, que la DGT, en su Resolución V1492/2008 (NFC030726), considera la condición de socio como «un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad» y afirma categóricamente que «a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia», afirmación que se ampara, entre otras, en la Sentencia del TS de 20 de octubre de 1998 (NSJ006478).

Es incuestionable que en ausencia de tales notas no estamos en presencia de una relación laboral o, si se prefiere, ante una ordenación por cuenta ajena sensu stricto.

Pero una cosa es eso y otra, muy distinta, que su consecuencia sea la de que estemos en presencia de una ordenación por cuenta propia. Y es cierto, el automatismo no es absoluto ya que, en opinión de la AEAT, que compartimos, a pesar de que tales notas no concurren, no se puede afirmar que estemos ante un rendimiento procedente de una actividad económica. Hay pues que analizar caso por caso. Totalmente de acuerdo. Nuestra discrepancia está en el razonamiento que la AEAT y la DGT utiliza para analizar la concurrencia de los requisitos que definen los rendimientos de esta última naturaleza. Pero vayamos por partes.

El artículo 17 de la LIRPF considera rendimientos del trabajo «todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

De tal definición, se deduce que el concepto de rendimientos del trabajo no solo no se construye en base a la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia, sino que es mucho más amplio del de los supuestos en los que existe una relación laboral. La propia estructura de su artículo 17, números 1 y 2, permite también concluir en idéntico sentido. En efecto; mientras que su número 1 enumera a título enunciativo conceptos que se pueden considerar propios de una relación laboral, su número 2 incluye conceptos y supuestos que se alejan del concepto tradicional del trabajo por cuenta ajena pero que proceden «del trabajo personal». Así, por ejemplo, se consideran rendimientos íntegros del trabajo, entre otros, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, o las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos; conceptos, es cierto, al límite, respecto a su calificación, pero que tienen en común, insistimos, su origen: el trabajo personal. Su inclusión como rendimientos del trabajo es pues coherente con la definición que de los mismos hace el artículo citado.

Pero además, para que una renta se califique como procedente del trabajo, esta no ha de provenir de una actividad económica ya que, en este caso, se trata de un rendimiento de dicha naturaleza.

Esto quiere decir que, en caso de duda, la interpretación del artículo 17 requiere determinar si concurren o no los requisitos del artículo 27.1 de la LIRPF, esto es, los que definen el concepto de rendimiento de actividad económica, a saber, «aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo 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».

En consecuencia, la ausencia de ajenidad y dependencia en modo alguno determinan que estemos en presencia de un rendimiento de actividad económica. Será, en su caso, un indicio.

Lo que hay que analizar, por tanto, es si concurren o no los requisitos que permiten calificar una renta como procedente de una actividad económica. Si concurren, estamos, sin más, ante un rendimiento de dicha naturaleza. Si no concurren, estamos, sin duda, ante un rendimiento del trabajo sea cual sea la naturaleza jurídica de la relación que entre el pagador y el receptor de la renta exista.

Hasta aquí, no hay discrepancia alguna aunque sí ciertos matices. Sigamos.

2.2.2. La ordenación por cuenta propia «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»

Parece evidente que si la ley se ha tenido que modificar para incluir entre los rendimientos de actividades económicas el supuesto concreto de socios profesionales en los que concurren de-

terminados requisitos, es porque sin tal modificación su encaje en la definición general que el artículo 27 hace es difícil. Las dudas interpretativas están pues plenamente justificadas.

Ciñéndonos a esa definición general, es obvio que lo relevante es averiguar si existe una «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».

Sin embargo, el análisis que de tal ordenación la AEAT hace en su Nota 1/2012, parte del error de pretenderlo definir por contraposición al concepto de ordenación por cuenta ajena. Con matices, es cierto. Y parte también del error de analizar el concepto de «ordenación por cuenta propia» sin tener en cuenta la importante precisión que la norma hace en el sentido de señalar que tal ordenación lo ha de ser «con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Y error, también, al introducir en el proceso hermenéutico un nuevo elemento: «la existencia de medios de producción en sede del socio». Y no decimos que ese criterio sea erróneo, pero cuanto menos es confuso. Y más, cuando en el caso de profesionales se afirma que «el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, –se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter <intuitu personæ>–, de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; error en el que incurre, también, una de las principales conclusiones de la Nota: «en consecuencia, desde la perspectiva fiscal, resulta esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad y la existencia o no de medios producción en sede del socio, de manera que, existiendo tales medios de producción en sede del socio, solo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción». No es pues acertado afirmar, sin más, que, «en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad» [Consulta V1492/2008, de 18 de julio (NFC030726)].

Y error, en definitiva, porque la interpretación del concepto de actividad económica se ha de hacer en el contexto concreto de la propia norma, que no habla, tan solo, de ordenación por cuenta propia, sino de ordenación por cuenta propia con «la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»; norma, también, que para nada se refiere a «la existencia de medios de producción en sede del socio», cuestión, por cierto, que no deja de ser una obviedad, ya que si estos residen en sede del socio es evidente que es este, y no la sociedad, quien realiza la pertinente ordenación por cuenta propia. Pero de ahí a afirmar que la condición de socio puede ser en determinados casos y a tales efectos relevante, o que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de (las mismas) son de escasa relevan-

cia frente al factor humano», hay una gran diferencia, a pesar, es cierto, que coincidamos en el hecho de que en el caso de actividades profesionales «el principal medio de producción reside en la propia capacitación profesional de la persona física». Otra cosa es la relevancia que a efectos fiscales le queramos otorgar a esta nueva evidencia.

Y es que el problema, en nuestra opinión, es otro muy distinto.

En efecto; la cuestión no es otra que averiguar si existe algún elemento que diferencia al profesional y al empresario en el desarrollo de su actividad; diferencia que no puede centrarse en averiguar si los medios de producción residen o no en sede del socio. Primero, porque la norma no lo recoge como criterio interpretativo. Y, segundo, porque aun siéndolo, la interpretación que la AEAT hace de la misma es sin duda forzada. Y lo es, porque admitir que en el caso de profesionales el principal recurso reside en su capacitación profesional, es obviar la realidad y volver a un pasado ya superado. A pesar de ello, el criterio que la AEAT apunta es, rectamente entendido, el camino adecuado para esbozar un criterio sólido que nos permita diferenciar situaciones que no son iguales, no ya por el porcentaje que ostenta el socio, sino por las circunstancias objetivas que concurren en cada caso.

Y la vía para esbozar dicho criterio es averiguar si existe algún caso en el que a pesar de que los medios de producción y/o los recursos humanos estén en sede de la sociedad, es el profesional quien realmente ordena tales factores.

Una primera aproximación podría hacernos pensar que aquellas sociedades sin apenas estructura humana ni material son, más bien, un supuesto de ejercicio individual de la profesión. Pero aun aceptando que así sea, ello nos obligaría a diferenciar unas y otras sociedades en función de su mayor o menor estructura, circunstancia que, salvo que la norma la objetivizara, sería sin duda fuente de conflictos.

Conviene recordar al respecto lo dispuesto en el artículo 42.2, tercer párrafo, de la LIRPF, en su redacción dada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, en el sentido de que «en todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades»¹²; precepto que fue dero-

¹² El artículo vigésimo primero de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, modifica el artículo 42 de la LIRPF, «operaciones vinculadas», dando nueva redacción a su apartado 2 en los siguientes términos:

«2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos.

gado el 31 de diciembre de 2006^{13, 14}. No deja de ser curioso que el legislador, acertadamente, conceda relevancia a los medios personales y materiales en el supuesto en concreto de actividades

En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».

¹³ La evolución normativa de dicho precepto ha sido la siguiente:

Fase 1: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. No había especialidades para las sociedades profesionales «con estructura» (vigente hasta el 31 diciembre de 2002):

«En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, estas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades».

Fase 2: Artículo 42.2 de la Ley 40/1998. Introduce el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». La reforma es consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del IRPF. Entrada en vigor: 1 de enero de 2003. Derogación: 11 de marzo de 2004, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, quedó derogada con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, decimotercera, decimoquinta y decimosexta y la disposición final cuarta, que conservarán su vigencia, por la letra a) del número 1 de la disposición derogatoria única del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Fase 3: Artículo 45.2 del nuevo Texto Refundido de la Ley del IRPF (RDLeg. 3/2004, de 5 de marzo). Mantiene el matiz de las sociedades profesionales «con estructura». Transcribe literalmente el artículo 42.2 anterior. Entrada en vigor: 11 de marzo de 2004. Derogación: 31 de diciembre de 2006.

Fase 4: artículo 41 de la nueva Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Desaparece la mención a sociedades profesionales «con estructura». Entrada en vigor: 1 de enero de 2007:

«La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

¹⁴ La normativa del IS hace también referencia expresa a las sociedades profesionales con estructura. En efecto; el artículo 16.6 del Reglamento del IS aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en la redacción dada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, establece que «a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley del Impuesto, el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «la entidad sea una de las previstas en el artículo 108 de la Ley del Impuesto (en la que) más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo». Por su parte, el artículo 18.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incorpora a la ley el texto hasta hoy recogido en el reglamento, modificando su redacción, y cuya dicción literal es la siguiente: «a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada» que cumpla, entre otros, el requisito de que «más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad».

profesionales, aunque se circunscriba, exclusivamente, a considerar que en tales casos el valor convenido por las partes es el de mercado.

Pero sí es cierto que dadas las particularísimas circunstancias que concurren en el ejercicio de una actividad profesional, entre otras, y la más importante, su marcado carácter personal, no sería absurdo concluir que en los casos en los que la estructura de recursos humanos y materiales sea, para entendernos, muy débil, estamos en realidad ante el ejercicio individual de la profesión. Sin embargo, a tal conclusión se ha de llegar necesariamente con el consiguiente apoyo normativo, circunstancia que no ocurre salvo en el caso concreto de socios profesionales en los que concurren determinadas circunstancias, esto es, a partir de 2015, pero no antes.

Puede también parecer razonable que en los casos de sociedades unipersonales, esto es, de socio único, estamos también más cerca del ejercicio individual de la profesión. Es también razonable que en los casos en los que existe una pluralidad de socios pero solo uno de ellos es profesional, estamos también más cerca del ejercicio individual que del colectivo. Estamos pensando, por ejemplo, en sociedades de marcado carácter familiar.

Pero tales circunstancias no permiten por sí solas negar la existencia de la sociedad y concluir que estamos en presencia del ejercicio individual de la profesión.

Llegados a este punto, conviene preguntarse por qué hay que marcar una línea divisoria entre el empresario que ejerce su actividad a través de una sociedad y el profesional que hace lo propio con el ejercicio de su actividad profesional. Y hay que reconocer, es cierto, que en el caso de actividades profesionales uno de los medios de producción reside siempre en sede del socio. Unos, la capacitación profesional, residen en el socio y otros, los restantes, en sede de la sociedad. Sin embargo, avanzar por ese camino socavaría la autonomía de la voluntad y, en definitiva, el derecho de elegir ejercer una actividad a través de una sociedad o individualmente. El carácter «personalísimo» de la actividad profesional no solo no es el camino para esbozar un criterio sólido sino que está hoy ya superado normativamente. Es cierto, no obstante, que a diferencia de lo que ocurre en el caso de una sociedad que desarrolla una actividad empresarial, el servicio que el socio profesional presta a su sociedad se confunde con el que esta presta a sus clientes. En consecuencia, su diferenciación no es fácil. Y en este sentido, la Ley 2/2007 ha marcado sin duda un antes y un después.

En efecto; lo relevante es determinar si la sociedad desarrolla o no el ejercicio de una actividad profesional. Y la respuesta a esta cuestión es la Ley 2/2007. Y lo es, porque el ejercicio de una actividad profesional por una sociedad, solo es posible si estamos en presencia de una sociedad profesional; de una sociedad a la que imperativamente la Ley 2/2007 le es de aplicación; norma, esta, que, recordémoslo, no tiene carácter dispositivo, sino imperativo. En efecto; si se cumplen los requisitos que la Ley 2/2007 establece, estamos, sin más, ante una sociedad profesional que, como tal, desarrolla el ejercicio de una determinada actividad profesional. No hay que olvidar que «la Ley de Sociedades Profesionales (...) tiene por objeto posibilitar la aparición

de una nueva clase de profesional colegiado, que es la propia sociedad profesional» (exposición de motivos de la Ley 2/2007).

Y ello nos lleva, irremediablemente, a las sociedades de medios, figura, recordémoslo, propia de las actividades profesionales, y de las que la Ley 2/2007 no se olvida. En efecto; en su exposición de motivos se señala que quedan «fuera del ámbito de aplicación de la ley las sociedades de medios, que tienen por objeto compartir infraestructura y distribuir sus costes». Y quedan fuera porque «el objeto de esta ley es (la sociedad profesional) que se constituye en centro subjetivo de imputación del negocio jurídico que se establece con el cliente o usuario, atribuyéndole los derechos y obligaciones que nacen del mismo, y, además, los actos propios de la actividad profesional». Pues bien; la característica fundamental de la sociedad de medios es, precisamente, su carácter instrumental. Los socios la constituyen con la finalidad de poner tan solo en común los medios de producción necesarios pero no el ejercicio de la actividad profesional de cada socio. No hay pues un ejercicio «colectivo» de la actividad profesional. No existe *animus societatis* en el desarrollo o ejercicio de la misma. Existe sin duda una sociedad; pero su constitución no tiene por objeto realizar una actividad económica sino centralizar exclusivamente los gastos comunes. Es, tan solo, un centro de imputación de costes; centraliza y reparte los gastos comunes entre los diferentes socios o profesionales que la han constituido. Pero los ingresos son de cada uno de ellos. Lo único que hay pues en común son los gastos. Y si se me apura, la imagen.

Este es el caso, por ejemplo, de aquella consulta médica en la que los diferentes profesionales, urólogo, cardiólogo, internista, radiólogo, etc., comparten gastos pero en la que cada uno de ellos tiene su propia cartera de pacientes. Este es también el caso, por ejemplo, de aquel despacho de asesoramiento de empresas integrado por laboralistas, mercantilistas, fiscalistas y economistas, en el que la sociedad se ha constituido para compartir los gastos comunes y ofrecer un servicio multidisciplinar a los clientes, bajo incluso un nombre común, pero manteniendo la independencia de las respectivas carteras de clientes de cada socio y sin perjuicio de las comisiones por «venta cruzada». En estos casos, el profesional puede facturar directamente a sus pacientes y clientes o, incluso, la propia sociedad puede hacerlo, pero distribuyendo siempre a posteriori entre cada uno de los profesionales los ingresos que le corresponden a cada uno de ellos por el ejercicio de su actividad. Sea como fuere, estamos ante una sociedad de medios en la que la profesión se ejerce individualmente por cada socio y no por la sociedad.

En estos casos, es evidente que es el socio quien ordena por cuenta propia los medios de producción inherentes a su actividad profesional. Es él, y no la sociedad, quien ejerce dicha actividad.

Y en este contexto, son indicios claros de este tipo de sociedades, y por tanto, de la existencia de una ordenación por cuenta propia por parte del socio, los siguientes:

- a) Que los ingresos son del profesional y no de la sociedad.
- b) Que a cada profesional le corresponde una cartera de clientes objetivamente identificable.

- c) Que la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Que cada profesional asume el riesgo económico de su actividad tanto en su faceta empresarial como profesional.
- e) Que la sociedad repercute a cada profesional los gastos comunes, esto es, y como el TJCE señala en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), que los profesionales «soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no solo del importe de los (ingresos) sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad».
- f) Que la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.

La normativa laboral recoge también otros supuestos que nos pueden también servir de referencia como indicios del ejercicio de una actividad profesional a título individual. En efecto; la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, recogida, por cierto, en el anexo de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, en su artículo 11.1 señala que son «trabajadores autónomos económicamente dependientes (...) aquellos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales». En estos casos, y a efectos fiscales, se considera que estamos en presencia de una actividad económica¹⁵.

Pues bien; la norma en cuestión no solo se refiere expresamente a quienes realizan una actividad profesional para una persona jurídica de la que dependen económicamente por percibir de ella, al menos, el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, sino que en su artículo 11.2 fija los criterios a tener en cuenta para que quien la realiza sea considerado como profesional o empresario, a saber:

- a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes.

¹⁵ Así, por ejemplo, la DGT, en su Resolución de 10 de junio de 2009, V1377/2009 (NFJ033665), señala que «en la medida en que efectivamente adquieran la condición de trabajadores autónomos económicamente dependientes, las remuneraciones que perciban tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas (en el presente caso, profesionales) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio».

- b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.
- d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquella.

Pues bien; aun admitiendo que la sociedad de la que el profesional es socio no es un «cliente», se podría admitir, y sería correcto, que si se percibe una contraprestación económica en función del resultado de la actividad profesional, y citamos tan solo uno de los cinco requisitos que la ley exige, se está sin duda más cerca de una actividad independiente sujeta al IVA que ante un supuesto ajeno al mismo, requisito, además, que coincide también con uno de los enumerados en los citados *working papers*, en concreto, el de que el socio reciba una retribución fija más comisiones y bonos, o la remuneración sea un porcentaje de las ganancias o las cantidades facturadas a los clientes.

Pero es más; se podría también considerar, y sería sin duda acertado, que en alguno de los supuestos citados estamos, en realidad, ante una sociedad de medios, por ejemplo, cuando el profesional no tenga a su cargo trabajadores por cuenta ajena al constar estos como personal de la sociedad, requisito, no obstante, que para su correcta valoración requiere de su análisis conjunto con otros más.

En definitiva, es comprensible que en aquellos casos en los que la existencia de una sociedad es tan solo un instrumento formal para el ejercicio independiente e individual de la profesión, se considere que las rentas que se perciben son rendimientos de actividades económicas y que dicha actividad se realiza con carácter de independencia. En el caso de una sociedad de medios, es el profesional quien ordena por cuenta propia los medios de producción y/o los recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Y los ordena creando la correspondiente estructura societaria de carácter instrumental que no puede ni debe impedir concluir que estamos ante el ejercicio individual de la profesión. Pero eso no ocurre cuando el ejercicio de esta última se desarrolla por una sociedad profesional *sensu stricto* ya que, en estos casos, y por imperativo legal, es la propia sociedad quien ejerce la actividad profesional y, por tanto, quien ordena por cuenta propia los medios de producción.

Y en este contexto, el grado de participación es irrelevante ya que lo relevante es cómo se ejerce la actividad: a través de una sociedad de medios, o a través de una sociedad profesional; o, si se prefiere, a quién es imputable el ejercicio de la actividad: a la sociedad o al socio. Y así, también, devienen irrelevantes las notas de ajenedad y dependencia. Y así, también, se solucio-

na la forzada interpretación de que en el caso de actividades profesionales «los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano»; forzada, decimos, porque tan solo es razonable cuando estamos en presencia de una sociedad de medios pero no cuando estamos en presencia de una sociedad profesional. Y así, también, se zanja la polémica entre el injustificado trato desigual entre el «empresario, empresario» y el «empresario, profesional». Y se zanja, porque tan solo se puede afirmar en propiedad que los recursos están en sede del socio cuando estos se ubican en una sociedad de medios; situación, sin duda, que en el caso del «empresario, empresario» es más difícil que suceda.

Desde esa perspectiva, lo relevante es averiguar en cada caso si estamos o no en presencia de una sociedad de medios o, si se prefiere, ante una sociedad que no ejerce por ella misma una actividad profesional.

3. INDICIOS DE LA EXISTENCIA DE EJERCICIO INDIVIDUAL DE LA PROFESIÓN Y DE FALTA DE ORDENACIÓN POR CUENTA PROPIA A LOS EFECTOS DEL IVA: UNA PROPUESTA

Si lo relevante es averiguar si estamos en presencia de una sociedad de medios, lo que hay que analizar en cada caso son las circunstancias objetivas que concurren en cada supuesto. Y en este sentido, son indicios de que así ocurre y de que, por tanto, estamos ante un supuesto de ejercicio individual de la profesión sujeto al IVA, cuando se dan las siguientes circunstancias:

- a) Si el profesional no tiene a su cargo trabajadores por cuenta ajena ya que figuran como trabajadores de una sociedad de la que aquel es socio y cuyo coste se le repercute en la parte que los socios han pactado.
- b) Si la sociedad de la que el profesional es socio, repercute a este la parte de los costes de infraestructura que los socios hayan pactado, esto es, los gastos comunes.
- c) Si los ingresos derivados del ejercicio de la actividad son del profesional que la ejerce y no de la sociedad, si la retribución que este percibe está en función del resultado de su actividad, o si la retribución que el profesional percibe por el ejercicio de su actividad está en función de su cartera de clientes.
- d) Si el profesional soporta el riesgo económico de su actividad, esto es, si de él dependen no solo el importe de los ingresos sino también el de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.
- e) Si la sociedad no está sujeta a la Ley 2/2007.
- f) Si el socio profesional responde de forma personal y exclusiva de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.

Por el contrario, son indicios de que no existe ejercicio individual de la profesión, esto es, de que no existe ordenación por cuenta propia, y, por tanto, de que los servicios que el socio presta a la sociedad no están sujetos al IVA, los siguientes:

- a) Si la retribución que el socio percibe tiene carácter fijo y está por tanto desvinculada del resultado de la actividad o de la posible cartera de clientes que pueda tener adjudicada el profesional.
- b) Si la sociedad de la que se es socio cuenta con profesionales con relación laboral que son necesarios para prestar el servicio profesional que constituye su objeto o para realizar los trabajos que los clientes encargan a la sociedad.
- c) Si la sociedad está sujeta a la Ley 2/2007, esto es:
 - Que la sociedad tiene por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional (art. 1.1).
 - Que los derechos y obligaciones de la actividad profesional se imputan a la sociedad (art. 5.2).
 - Que la sociedad tiene contratado un seguro que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social (art. 11.3).
 - Que los socios profesionales desarrollan su actividad en el seno de la sociedad (art. 9.1).
 - Que las acciones y participaciones correspondientes a los socios profesionales llevan aparejada la obligación de realizar prestaciones accesorias relativas al ejercicio de la actividad profesional que constituya el objeto social (art. 17.2).
 - Que la sociedad esté inscrita en el Registro de Sociedades Profesionales de los respectivos Colegios (art. 8.4). No en vano, estamos en presencia de una nueva clase de profesional colegiado: la sociedad profesional.
- d) Si los estatutos sociales prevén un régimen de prestaciones accesorias consistente en la obligación por parte del socio de prestar en el seno de la sociedad los trabajos que constituyen su objeto social.
- e) Si la sociedad tiene contratado un seguro de responsabilidad civil, cuyo tomador y beneficiario sea la propia sociedad, que cubra la responsabilidad en la que esta pueda incurrir en el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social.
- f) Si el socio profesional responde solidariamente con la sociedad de los perjuicios ocasionados en el ejercicio de la actividad profesional.
- g) Si el socio profesional no dispone de otros medios para desarrollar la actividad que los que son propiedad de la empresa.

- h) Si el único ingreso que el socio profesional percibe por el ejercicio de su actividad profesional es el que procede de la sociedad de la que es socio, excluidos los que procedan por cursos, clases o conferencias.
- i) Si la estructura interna de la sociedad en lo que concierne a la toma de decisiones justifica una cierta descentralización y autonomía en la toma de decisiones profesionales por parte de los profesionales que no son socios.
- j) Si la sociedad figura como quien ejerce la actividad en circulares, redes sociales, carteles, rótulos expuestos al público u otros similares.

Señalar, por último, que, en la mayoría de los casos, es necesaria una valoración conjunta de varios de los indicios apuntados no siendo pues correcta su consideración aislada¹⁶.

¹⁶ A mayor abundamiento, las consideraciones de NAVARRO EGEA sobre indicios de ajenidad y dependencia son también aquí de sumo interés. La autora se refiere a los indicios analizados por el TEAC en su Resolución de 26 de febrero de 2009, R. G. 278/2007 (NFJ032550). En su opinión, «la argumentación del Tribunal resulta de gran interés práctico a la vista de las consideraciones realizadas sobre cómo han de ser apreciados determinados indicios de dependencia y ajenidad, válidas tanto para los profesionales que actúan en nombre propio como para los que lo hacen a través de sociedades interpuestas. Con tal propósito, entiende que no existen tales indicios determinantes de una relación laboral como consecuencia de los hechos siguientes:

- a) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del profesional.
- b) La periodicidad mensual y el importe uniforme de las facturas emitidas por las sociedades. En este caso, lo relevante es que se pueda constatar que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada profesional ha generado, la facturación cobrada, y los gastos que la sociedad ha satisfecho a cuenta de cada profesional y que se le repercuten, de modo que pueda resultar el abono de cantidades adicionales o lo contrario. Y, a efectos de acreditar esta realidad, cabe recordar que la LSP permite que el contrato social contemple estos acuerdos en cuanto a la participación en los resultados de la actividad profesional.
- c) La identificación del lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la sociedad profesional. Tal realidad puede tener lugar en el caso de una actuación autónoma y por cuenta propia del profesional (...). En todo caso, se considera prueba de la autonomía del profesional la mención expresa en los contratos de arrendamientos de servicios de que los profesionales no utilizarán los medios de la entidad, así como la constatación física de que los profesionales no tengan despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, secretaria personal, etc., aunque sí mantengan reuniones con los clientes en dichas instalaciones.
- d) La existencia de justificantes de gastos que tienen por destinatario al profesional y su registro contable en la sociedad profesional. A juicio del Tribunal, son irrelevantes cuando se acredita que dichos gastos se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del profesional ni de la entidad. Ni existe indicio de relación laboral cuando se trata de gastos ajenos a la actividad profesional, propios del profesional que son inicialmente pagados por la sociedad, cuando queda acreditado que se repercuten al final de año a los profesionales y que, por ejemplo, responden a prácticas comerciales que permiten conseguir mejores precios, descuentos, como consecuencia de una contratación concentrada (*renting*, agencias de viajes, seguros médicos, etc.). Y para justificar tales comportamientos se admite la presentación de acuerdos con agencias de viajes, líneas aéreas y demás entidades que permitan verificar estas ventajas comerciales, y demás justificantes que acrediten la repercusión de los gastos al profesional». NAVARRO EGEA, M.: «Aspectos fiscales de las sociedades profesionales». Estudio publicado en la obra colectiva *Las sociedades profesionales. Estudios sobre la Ley 2/2007, de 15 de marzo*, ed. Civitas, 2012, págs. 337 a 388.

4. LA RESOLUCIÓN DE LA DGT DE 13 DE ABRIL DE 2015 (CONSULTA VINCULANTE V1148/2015)

La DGT, por fin, el 13 de abril de 2015, dicta su Resolución V1148/2015 (NFC053864) que trata de forma transversal la nueva fiscalidad de los socios profesionales. De forma transversal, decimos, porque aborda diferentes cuestiones en el ámbito del IRPF, del IVA y del IAE, de las que vamos a centrarnos exclusivamente en las concernientes al IVA.

La resolución se inicia con una completa cita normativa, administrativa y jurisprudencial de la que se concluye que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Señalar, tan solo, que la expresión «dependencia laboral» no es exactamente la que el artículo 10 de la directiva utiliza sino, más bien, la de «cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación». Es cierto que el citado artículo se refiere, también, a personas vinculadas «a su empresario por un contrato de trabajo». Pero está claro que cuando esta última circunstancia concurre estamos, sin duda, ante la existencia de lazos de subordinación y, por tanto, ante un supuesto de no sujeción al impuesto. La cuestión que ha de centrar pues nuestra atención es por tanto el análisis de esas otras «relaciones jurídicas» susceptibles de crear tales lazos. Ambas, eso sí, se pueden considerar, en términos prácticos, como situaciones de dependencia laboral o asimiladas. Y es obvio que en el ámbito de tales relaciones ajenas a un contrato de trabajo, el análisis caso por caso es lo que procede.

Y en este contexto, la DGT distingue dos situaciones. La primera, «cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Y la segunda, cuando «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad». Mientras que en el primer caso las prestaciones de servicios que el socio realiza están sujetas al IVA, en el segundo no. Pero analicémoslo con más detenimiento.

El que el socio se procure y organice él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad, significa que los «medios principales» para realizar la actividad son de titularidad del socio. Sin embargo, puede ocurrir que tales medios sean titularidad de la sociedad de la que se es socio y este ejerza individualmente la profesión. Esto ocurrirá cuando estemos ante una sociedad de medios. Es cierto pues que la «titularidad» es un indicio, pero no es en sí misma determinante. Este no es, parece, el criterio de la DGT para quien «tratóse de socios que prestan sus servicios a una sociedad, en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios». Pero nótese que se señala «en la medida en que no **concurra** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y no «en la medida en que

no **concurre** un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios»; cuestión esta terminológica de cierta importancia, ya que si se hubiese utilizado la expresión «concurre» hubiera quedado claro que en tales casos, esto es, en los que «la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad (...) corresponde a la propia entidad», no existe ordenación de medios propios. No obstante, al utilizar el término «concurra», hay que entender que no se está sujeto al IVA en la medida en la que el socio profesional no ordene tales medios, circunstancia, insistimos, que es lo que sucede en una sociedad de medios. Desde esta perspectiva, y así interpretado, el tiempo verbal utilizado es el correcto aunque hubiera sido deseable una mayor concreción y claridad.

Pero nótese que inmediatamente a continuación, la DGT afirma que «a este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio». Parece pues como si la DGT se quiera referir primero al supuesto general de socio-sociedad y, después, al supuesto en concreto de socio profesional-sociedad profesional. Y mientras que en el primer caso se habla de la «titularidad o el derecho de uso de los activos principales», en el segundo de «medios de producción», expresión, por su parte, que se utiliza exclusivamente en esta ocasión y cuyo significado no se define; expresión, recordémoslo, utilizada, eso sí, en la Nota 1/12 de la AEAT con relación a la calificación de la renta que los socios profesionales perciben de la sociedad profesional en la que participan. Es cierto, sin embargo, que ambas expresiones se utilizan como sinónimas y que, en realidad, la precisión que se hace no añade nada nuevo ya que interpretada en el contexto en el que se incluye se ha de entender necesariamente en el sentido de que si la titularidad de los medios de producción, esto es, de los activos principales para el ejercicio de la actividad, es del socio profesional, las prestaciones de servicio que este realiza en favor de la sociedad están sujetas al impuesto. En caso contrario, no. Y de ahí, precisamente, que la DGT afirme a continuación, y a modo de conclusión, que, «por tanto, en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica».

En definitiva, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional son de la sociedad, las prestaciones de servicio realizadas por el socio profesional están no sujetas al IVA. Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional es del socio, las prestaciones de servicio que este último realiza a favor de la sociedad, están sujetas al IVA siempre que concurren las circunstancias objetivas que permitan concluir que no existen lazos de subordinación entre el socio y la sociedad «en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Hay que subrayar, sin embargo, que la DGT no habla de ordenación por cuenta propia de los medios de producción, sino de «ordenación de medios propios», y que en el caso concreto de sociedades profesionales se refiere expresamente a que hay que analizar si los «medios

de producción residen en el propio socio». Ordenación de medios propios no significa otra cosa que ordenación de los medios de los que se es titular. En consecuencia, la precisión que se hace con relación a las sociedades profesionales no deja de ser una reiteración de lo que se afirma con carácter general. Por el contrario, si la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios», se interpreta en el sentido de que no concurra la ordenación de «otros» medios que son titularidad del socio, se puede concluir que, en tales casos, las prestaciones de servicios que se realicen están sujetas al IVA. ¿Y a qué medios de producción se pueden estar refiriendo? Pues parece que no pueden ser otros que la propia capacitación profesional, interpretación que no compartimos y que tiene un difícil encaje con la categórica conclusión general que con posterioridad la DGT hace, recordémoslo, que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica». Por su parte, tal interpretación significaría aceptar que las expresiones «medios de producción» y «activos principales» no son sinónimas ya que la titularidad de la capacitación profesional nunca es ni puede ser titularidad de la sociedad sino del propio profesional. Es, para entendernos, innata a la persona natural y, como tal, personal e intransferible. Difícilmente pues se puede entender que la expresión «titularidad o (...) derecho de uso de los activos principales» incluye tal capacitación. Pero de ser así, se abre sin duda una brecha para interpretar que en el caso de sociedades profesionales esta puede ser relevante, por ejemplo, cuanto el capital humano de naturaleza profesional reside exclusivamente en el socio. Y de ser así, hay que reconocer que la redacción de la resolución que comentamos no es muy afortunada y poco aporta en aras a la necesaria seguridad jurídica. Pretende, y lo consigue, un complicado equilibrio entre las resoluciones anteriores y la Nota 1/2012, equilibrio, eso sí, en detrimento de la seguridad jurídica; equilibrio que se puede entender como «flexibilidad», cierto, pero en detrimento, insistimos, de la seguridad jurídica y con un amplio margen a la conflictividad en lo que a su interpretación se refiere. En cualquier caso, esa no es ni puede ser la interpretación adecuada, máxime cuando la DGT concluye que «por tanto en caso de que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no correspondan a la sociedad, habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica», afirmación que excluye por naturaleza la capacitación profesional como activo principal y que exige interpretar que la expresión «activos principales» es sinónima a la de «medios de producción». Es cierto que el artículo 5 de la LIVA se refiere a los «factores de producción materiales y humanos» y que el TJCE, en su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), al referirse a los medios de producción, habla también del personal, equipo y material necesario. Y en este sentido, se puede afirmar que la expresión «medios de producción» incluye los recursos humanos mientras que la de «activos principales» tan solo los elementos tangibles e intangibles. No obstante, también se puede entender que la expresión «activos principales» incluye igualmente el capital humano. Sea como fuere, no se puede entender que una u otra incluyan la capacitación profesional. En cualquier caso, la introducción de expresiones nuevas no aporta luz, sino inseguridad jurídica, y se han de interpretar, también, en el contexto comunitario. La «sombra» de la Nota 1/2012 parece sin duda planear

sobre tan sutiles expresiones que ensombrecen la necesaria claridad a pesar de que pretendan una flexibilidad que puede sin embargo convertirse en conflictividad. Este, sin duda, es un aspecto a precisar en posteriores resoluciones.

En cualquier caso, la DGT omite en sus conclusiones el argumento esencial que la jurisprudencia comunitaria utiliza, en concreto, quien soporta el riesgo económico derivado del ejercicio de la actividad. Este, y no otro, es el elemento determinante. Tanto es así, que en el resumen jurisprudencial que la DGT hace insiste reiteradamente en el mismo. Así, por ejemplo, y con relación a la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 (NFJ006850), señala que «los hechos decisivos (...) son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo del premio de cobranza que le abona el ayuntamiento (...) en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el ayuntamiento»; circunstancia que reitera al analizar la Sentencia Van der Steen. Sin embargo, la DGT no incorpora ni menciona expresamente este importante y decisivo criterio entre sus conclusiones salvo por remisión a lo señalado al referirse a las condiciones retributivas en las que se apunta que «por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia». Ocurre, no obstante, que el concepto de riesgo económico que la DGT describe no coincide con el que la jurisprudencia comunitaria utiliza. En efecto; mientras que para la DGT «se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa», para el TJCE existe riesgo económico «en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo (en los ingresos), sino también (en) los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios». Y aunque es cierto que «hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador», no hay que olvidar que en la jurisprudencia comunitaria el concepto de «riesgo económico» se construye en torno a la inevitable correlación entre ingresos y gastos o, mejor, en la medida en que la remuneración que se percibe esté en función no tan solo de los ingresos sino en los gastos en los que se incurre. Y en este sentido, es obvio que el hecho de que la retribución que el socio percibe esté vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que este soporta el riesgo económico de la actividad. Por el contrario, si dicha retribución no está vinculada al resultado de la actividad, es un indicio de que el socio no soporta el riesgo económico inherente a la actividad que la sociedad ejerce. Se dirá, y es cierto, que el plantea-

miento de la DGT conduce a idéntico resultado. Pero coincidiremos en que el planteamiento no es exactamente el mismo.

No obstante, y en eso sí que hay que reconocer un importante avance, la DGT no menciona ya el porcentaje de participación del socio como factor relevante ni se remite a las notas de ajenidad y dependencia como determinantes de la concurrencia de lazos de subordinación. Tampoco cita expresamente la capacitación profesional, como medio de producción por excelencia del socio profesional, aunque esta parece estar latente. En cualquier caso, la Resolución de la DGT es un avance importante con relación a resoluciones anteriores y una positiva aproximación a los criterios comunitarios. Quedan por superar los «dejes» propios del derecho laboral que son tan solo de utilidad para determinar uno de los supuestos de existencia de lazos de subordinación, pero no el único. No es pues correcto afirmar que «la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos». Y no es correcto tampoco afirmar que «la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Y no es correcto, porque lo adecuado es afirmar que, en tales casos, existen lazos de subordinación que permiten concluir la concurrencia de la necesaria independencia como nota definitoria de la existencia de una prestación de servicios sujeta al IVA. Y no es correcto, tampoco, porque en tales casos no necesariamente estamos ante una relación de carácter laboral.

Así mismo, se echa de menos una referencia a la Ley 2/2007. Es cierto, no obstante, que el concepto de sociedad profesional es más amplio que el recogido en la Ley 2/2007 y que es posible que a pesar de que trate de una sociedad a la que esta última es de aplicación, los servicios prestados por el socio estén sujetos al IVA en la medida de que su retribución esté vinculada al resultado de la actividad.

Retomando de nuevo las conclusiones que la resolución recoge, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales corresponden a la sociedad, la prestación de servicios que el socio realiza no está sujeta al IVA.

Por el contrario, si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales no corresponden a la sociedad, hay que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica, en concreto, «las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad».

Con relación a las condiciones laborales, la DGT afirma que «debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad». Por tanto, prosigue, «la sujeción al Impuesto

sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del impuesto».

Excluido tal supuesto, «otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad», en concreto, «si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones».

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, «habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador».

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el TJCE, el «incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia».

Por último, la DGT señala con acierto que «a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del (IRPF), no ha habido ninguna modificación de la Ley 37/1992 en este sentido». Por consiguiente, considerando que el IVA «es un impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al principio de estanciedad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo»; afirmación a la que hemos de añadir si la reforma en el IRPF era en tal sentido necesaria o si, por el contrario, ha contribuido a generar mayor inseguridad jurídica o, cuanto menos, una problemática innecesaria.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

Parece evidente que la reforma del artículo 27 de la LIRPF está produciendo más dudas que las que su reforma pretendía solucionar.

En lo que al IVA se refiere, era a su vez necesario adaptar el criterio administrativo aplicado hasta hoy a la jurisprudencia comunitaria y muy particularmente a los *working papers* citados abandonando los tradicionales criterios vinculados a las notas de ajenidad y dependencia y, en definitiva, al control efectivo del socio en la sociedad. En este sentido, la Resolución de la DGT de 13 de abril de 2015 es sin duda un avance importante al respecto aunque hubiere sido deseable una mayor claridad y concreción en determinadas cuestiones.

En cualquier caso, y de su lectura, conviene destacar lo siguiente:

- Primero. El concepto de empresario o profesional en el IVA no tiene que coincidir con el recogido al respecto en el IRPF.
- Segundo. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad corresponden a la sociedad, la prestación de servicios realizada por el socio en favor de la sociedad no está sujeta al IVA en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios.
- Tercero. Si la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad no corresponden a la sociedad, hay que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias concurrentes para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica, en concreto, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.
- Cuarto. Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, hay que analizar si el socio soporta el riesgo económico de la actividad, esto es, si su retribución está en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad, de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. Si es así, hay que concluir que no existen lazos de subordinación y, por tanto, que la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinto. Por lo que se refiere a la responsabilidad contractual, el incumplimiento de esta condición no es óbice para considerar una relación como realizada con carácter de independencia.

A lo anterior, hay que añadir las siguientes conclusiones:

- Primera. En el caso de sociedades de medios, la prestación de servicios realizada por el socio está en todo caso sujeta al IVA.
- Segunda. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad.

- Tercera. En el caso de sociedades profesionales a las que la Ley 2/2007 no es de aplicación, las prestaciones de servicios realizadas por el socio en favor de la sociedad en la que este participa no están sujetas al IVA siempre que la retribución que este percibe por tal concepto esté desvinculada del resultado de la actividad y en el desarrollo de la actividad exista una identidad sustancial con el funcionamiento típico de las sociedades profesionales sensu stricto.
- Cuarta. En términos comunitarios, lo esencial es determinar si la actividad se realiza con carácter independiente.
- Quinta. Se considera que la actividad se realiza con carácter independiente, si quien presta el servicio soporta el riesgo económico de la actividad que este realiza.
- Sexta. Se considera que quien presta el servicio soporta el riesgo económico, si este asume también los gastos en los que se incurre en el desarrollo de la actividad.
- Séptima. Constituye un indicio de que se soporta el riesgo económico si la retribución que el socio percibe está vinculada al resultado de la actividad.
- Octava. A los efectos de determinar si la actividad se realiza con carácter independiente, el porcentaje de participación del socio profesional en la sociedad en la que este participa es irrelevante.
- Novena. El concepto comunitario de «lazos de subordinación» no se limita exclusivamente a los supuestos en los que existe una relación laboral.
- Décima. En consecuencia, a pesar de que no concurren las notas de ajenidad y dependencia, hay que analizar si existen lazos de subordinación que permitan concluir que la actividad económica no se realiza con carácter independiente.
- Undécima. Los indicios que permiten concluir si existen lazos de subordinación son, en términos comunitarios, las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad. De estos tres, el relativo a las condiciones retributivas del socio es determinante.
- Duodécima. En cualquier caso, es necesario analizar caso por caso.
- Decimotercera. En términos comunitarios, la capacitación profesional no es un elemento determinante que permita concluir la inexistencia de lazos de subordinación.
- Decimocuarta. En consecuencia, el concepto de «medios de producción» se ha de considerar en términos comunitarios sinónimo al de «activos principales» si bien es cierto que literalmente interpretado aquel incluye los factores de producción «materiales y humanos» y este último tan solo los «materiales». En cualquier caso, la capacitación profesional del socio profesional no se puede considerar incluida en ninguno de ambos conceptos ya que, por su naturaleza, esta es innata a la persona y, como tal, intransferible.

- Decimoquinta. Sería deseable que en aras a la seguridad jurídica la DGT, en posteriores resoluciones, clarifique y concrete las expresiones «activos principales» y «medios de producción» disipando toda duda sobre la «capacitación profesional» y sobre el alcance de la expresión «en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios» y que en ocasiones se omita a pesar de referirse a idéntica situación.