

La nueva fiscalidad de los socios de sociedades profesionales ¹

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Doctor en Derecho

Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (UPF)

Miembro de la AEDAF

Resumen

La reforma fiscal recientemente aprobada ha modificado el art. 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas introduciendo un nuevo supuesto de rendimiento de actividad económica: el obtenido por los socios profesionales que cumplan determinados requisitos.

De esta forma, se pretenden zanjar las dudas que planteaba la calificación en dicho impuesto de los rendimientos obtenidos por los servicios que los socios profesionales prestan a la sociedad en la que participan. Sin embargo, su regulación plantea una serie de cuestiones que el presente trabajo pretende analizar proponiendo, en cada caso, la interpretación que se considera más oportuna.

Especial reflexión merece la sujeción al IVA de tales servicios, cuestión que, a pesar de parecer pacífica, ha planteado importantes dudas a raíz, fundamentalmente, de los recientes *“working papers”* de la *“VALUE ADDED TAX COMMITTEE”* de la Comisión Europea; circunstancia que requiere analizar la jurisprudencia comunitaria con relación al requisito de *“independencia”* que ha de concurrir para que estemos en presencia de un empresario o profesional sujeto al IVA y con relación, también, al concepto de *“lazos de subordinación”* como frontera que delimita la sujeción o no al impuesto.

En definitiva, en el presente trabajo se analiza la nueva fiscalidad de los socios profesionales a partir de 2015.

Abstract

The recently approved tax reform has modified the art. 27 of the Law on Income Tax of Individuals which introduces a new supposed of yield of economic activity: the one obtained by professional partners who meet certain requirements.

Thus, it is intended to settle the doubts raised the rating on the tax of income realized by the services professional partners provide to society in which they participate. However, its regulation raises a number of questions that this paper seeks to analyze and proposes the interpretation considered the most appropriate in each case.

¹ Redacción cerrada el 26 de marzo de 2015

Special consideration deserves the subjection to VAT for such services, an issue which, although apparently peaceful, has raised serious doubts due mainly to the recent "working papers" from the "VALUE ADDED TAX COMMITTEE" of the European Commission; circumstance that requires analyzing the European jurisprudence with regard to the requirement of "independence" to meet the requirement of being a businessman or professional subjected to VAT and related, also, to the concept of "ties of subordination" as boundary delimiting the subjection or not to tax.

Finally, in this paper the new taxation of professional partners is analyzed from 2015.

Palabras clave

Socio profesional, RETA, lazos de subordinación, independencia, riesgo económico, ordenación por cuenta propia, medios de producción, ajenidad, dependencia, rendimiento de actividad económica, rendimiento del trabajo, sociedad de medios, sociedades profesionales, encuadramiento Seguridad Social, IAE, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Keywords

Professional partner, RETA, links of subordination, independence, economic risk, self management, means of production, alienation, dependency, economic activity income, labour income, means' entity, professional entity, Social Security framework, IAE, the Court of Justice of the European Communities.

Sumario

1. Introducción
2. Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades "de" o "entre" profesionales
3. Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de los diferentes tipos de sociedades profesionales
4. El nuevo art. 27) de la Ley del IRPF: un nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas
 - 4.1. Delimitación normativa y análisis subjetivo de los requisitos
 - 4.2. Consecuencias jurídicas de su no consideración como rendimientos del trabajo
 - 4.3. Consecuencias jurídicas de la calificación como rendimiento de actividades económicas del nuevo supuesto incluido en el art. 27)
 - 4.3.1. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
 - 4.3.1.1. Retenciones
 - 4.3.1.2. Pago fraccionado
 - 4.3.1.3. Determinación del rendimiento neto y obligaciones registrales
 - 4.3.1.4. Obligación de expedir factura
 - 4.3.2. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
 - 4.3.2.1. Consideraciones generales
 - 4.3.2.2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015
 - 4.3.2.2.1. Consideraciones generales
 - 4.3.2.2.2. Análisis crítico
 - 4.3.2.2.2.1. El concepto de rendimientos del trabajo y las notas de ajenidad y dependencia

4.3.2.2.2. La ordenación por cuenta propia *“con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*

4.3.2.3. 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

4.3.2.4. A modo de conclusión

4.3.3. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

4.3.4. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

4.3.5. Otras consecuencias jurídicas

4.3.5.1. Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

4.3.5.2. Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

5. Sociedades Civiles de Profesionales: breve referencia

6. Reflexión final

1. Introducción

La Ley 26/2014, -EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014-, modifica, entre otros, el art. 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.

En este sentido, hay que recordar que la polémica surge, fundamentalmente, a raíz de la conocida como Sentencia Mahou que, a pesar de ceñirse a la retribución de los administradores, tiene un efecto “tsunami” de grandes dimensiones hasta replantear la fiscalidad de las rentas obtenidas por los socios y administradores de sociedades, incluidas las profesionales.

Huelga decir que la cuestión fue adquiriendo mayor envergadura ya que no sólo se limitó a la calificación de tales rentas a los efectos del IRPF, sino que alcanzó también a la deducibilidad de la retribución de los administradores por sus funciones de Alto Directivo, a su sujeción al IVA, a la exención en el IP y a la reducción por empresa familiar en el ISD. Un verdadero despropósito.

Sin embargo, las siguientes líneas se van a limitar a un aspecto muy concreto del problema: la calificación fiscal en el IRPF de las rentas obtenidas por los socios de sociedades en el ejercicio de su actividad profesional, en particular, y como ya hemos apuntado, en la nueva redacción del art. 27) en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Para delimitar adecuadamente el ámbito del problema, conviene recordar la Nota 1/12, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, sobre *“consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles”*. En dicha Nota, se señala que la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales, la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio.

Respecto al primero, la AEAT recuerda la Consulta Vinculante de la DGT, V1492-08, en el sentido de que la condición de socio se considera como un *“indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad”*, aunque matiza, primero, que es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna y, segundo, que la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad es una cuestión de hecho que hay que analizar en cada caso en concreto teniendo en cuenta todos los elementos de prueba.

Sin embargo, y en opinión de la AEAT, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad, no se puede entender que concurren tales notas. En este caso, hay que entender pues que existe ordenación por cuenta propia.

En lo que se refiere al segundo de los requisitos, la existencia de medios de producción en sede del socio, la AEAT entiende que en el caso de servicios profesionales -abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, medicina, etc.-, hay que tener en cuenta 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, 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.

En consecuencia, y 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 de producción en sede del socio. En ausencia de tales notas hay que entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del art. 27) de la LIRPF y que desarrollan, por tanto, una actividad económica. Por el contrario, cuando concurren las notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción, los rendimientos se calificarán como procedentes del trabajo.

Evidentemente, la existencia de tales notas y medios de producción es una cuestión de hecho, cuya valoración, como la AEAT recuerda, corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y puede ser acreditada por el contribuyente a través de los medios generales de prueba admitidos en Derecho.

Este es, en definitiva, el criterio de la AEAT respecto a la interpretación del art. 27) en su redacción vigente hasta 31/12/2014.

2. Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades “de” o “entre” profesionales

Precisado lo anterior, y dada la nueva redacción del citado artículo, conviene recordar ahora la diferente tipología de sociedades profesionales.

En este sentido, hay que distinguir entre sociedades de ejercicio colectivo, externas, o sociedades profesionales, y sociedades de ejercicio individual, o internas, también denominadas, y para diferenciarlas de las anteriores, sociedades “de” o “entre” profesionales.

Las primeras incluyen dos tipos concretos de sociedades: las sociedades profesionales, civiles o mercantiles, a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, de sociedades profesionales², y que denominamos sociedades profesionales “*estricto sensu*”, y las sociedades profesionales, civiles o mercantiles, excluidas de la misma, por no cumplir los requisitos de su art. 1), a excepción del ejercicio en común, y/o de sus arts. 3) y 4)³, entidades que denominamos sociedades profesionales en “*sentido amplio*”.

2 De acuerdo con lo dispuesto en el art. 1) de la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, son sociedades profesionales aquellas “que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional”, entendiéndose como tal “aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional”. Por su parte, “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”.

3 Esto es:

- a. Aquéllas en las que para ejercer la actividad profesional no se requiere titulación universitaria o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial.
- b. Aquéllas en las que para ejercer la actividad profesional no sea obligatoria la inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. No se puede olvidar al respecto el proceso liberalizador que con relación a la colegiación obligatoria se está llevando a cabo en Europa y España.
- c. Sociedades multidisciplinarias en las que una o varias de las actividades profesionales que la sociedad realice no tengan tal condición de acuerdo con la Ley 2/2007.
- d. Sociedades en las que la mayoría del capital social pertenece a socios no profesionales.

Las segundas, esto es, las que hemos denominado sociedades de ejercicio individual, o internas, son aquellas sociedades instrumentales para el ejercicio individual de la profesión, excluidas, por tanto, de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, entre las que se incluyen las sociedades de medios, las sociedades de comunicación recíproca de resultados y las sociedades de intermediación, esto es, sociedades cuyo objeto no es el ejercicio en común de la actividad ⁴, sino el de proporcionar a sus socios los recursos y medios necesarios para el ejercicio individual de su profesión.

4 Como el propio Tribunal Supremo señala en su Sentencia de 18 de julio de 2012

Sentencia TS civil EDJ 2012/202306 18-07-2012 Rec 1198/2009-, "el hecho de que la vigente Ley 2/2007, de 15 de marzo, haya tipificado las denominadas sociedades profesionales no constituye un obstáculo al reconocimiento legal de otras agrupaciones profesionales que, aun enmarcadas en el ámbito societario (y denominadas doctrinalmente «sociedades de profesionales» o «entre profesionales», tengan características propias y suficientemente diferenciadoras, de modo que resultan inaplicables determinados requisitos especiales que dicha Ley exige únicamente para la constitución de aquellas y no para éstas".

No hay que olvidar tampoco la propia Exposición de Motivos de la Ley 2/2007 al indicar que "quedan (...) fuera del ámbito de aplicación de la Ley las sociedades de medios (...); las sociedades de comunicación de ganancias; y las sociedades de intermediación (...)".

Una primera y elemental forma de colaboración entre profesionales la constituyen las llamadas sociedades de medios. Bajo las mismas se engloban todas aquellas en las que los profesionales pretenden poner en común y compartir los medios materiales y/o personales necesarios para el ejercicio individual de la profesión. Son pues, sociedades de carácter exclusivamente instrumental que se constituyen para la regulación de un aspecto meramente patrimonial: la organización, gestión y regulación de la infraestructura compartida y necesaria para el desarrollo de la actividad profesional, cuyo ejercicio -eso sí- compete individualmente a cada uno de los profesionales miembros, y cuyos resultados les son imputables directamente a ellos y no a la sociedad. Ha de aclararse que la sociedad de medios no es un tipo societario determinado, y que esta denominación hace referencia a la finalidad perseguida con su constitución y no a la forma jurídica utilizada para lograr ésta. De modo que la finalidad perseguida puede articularse a través de la constitución de cualquier tipo social.

Por sociedades de comunicación recíproca de resultados se entienden aquellas cuyo objeto es el reparto de las ganancias y pérdidas provenientes del ejercicio individual de la profesión de sus miembros. Es decir, se ponen en común los resultados prósperos y adversos de la actividad de sus socios, permitiéndoles diversificar riesgos al reducirse la varianza de los ingresos individuales. Normalmente suelen constituirse como sociedades internas, toda vez que no es la sociedad sino los socios individualmente, quienes asumen la prestación de los servicios profesionales.

Cuando se habla de sociedades de intermediación, se hace referencia a sociedades que se inmiscuyen en la relación entre el profesional y el cliente como un agente mediador y coordinador en la prestación de estos servicios. Se hace alusión a sociedades que, sin tener por objeto el ejercicio de la profesión, se limitan a poner a disposición del cliente al profesional o profesionales cualificados para la prestación de los servicios demandados por aquél. En consecuencia la única responsabilidad de estas sociedades estribaría en la elección y organización de los profesionales llamados a prestar los servicios directamente. En realidad, en el ámbito de la prestación de servicios profesionales, cuando se habla de sociedades de intermediación suele hacerse referencia a la construcción societaria ideada por nuestra jurisprudencia registral, al objeto de ahorrar la sociedad profesional propiamente tal a las exigencias del ordenamiento societario y profesional. En efecto, como la sociedad profesional "estricto sensu" no se ha considerado jurídicamente viable hasta la Ley 2/2007, se inventó un subrogado que pudiera tener cabida en el sistema: las mal llamadas sociedades de intermediación profesional. El caso más extremo nos lo proporciona el enjuiciado en la RDGRN de 2/5/1986, donde se plantea la inscripción de una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto reflejado en sus estatutos consistía en "prestar toda clase de servicios y asesoramientos a empresas o personas físicas, contables, fiscales, jurídicas, de administración, gestión y representación". La Dirección General admitió la inscripción de tal sociedad. Lo sorprendente, como decimos, es que argumentó su decisión afirmando que se trataba de una sociedad de intermediación y no de una sociedad profesional en sentido estricto, cuando resulta evidente que el objeto social descrito es el típico de una sociedad profesional. La solución resulta tanto más criticable por cuanto el centro directivo diferenció correctamente ambas figuras. Tampoco parece correcto afirmar, como hace la resolución criticada, que sea propio de las sociedades de mediación el hecho de que los servicios profesionales sean prestados, no por la sociedad sino por las personas físicas que reúnen las condiciones habilitantes para poder prestarlo porque, como tendremos ocasión de comprobar, y como no podía ser de otro modo, también en las sociedades profesionales en sentido estricto la prestación material de los servicios profesionales corresponde a los profesionales personas físicas. Nos encontramos en definitiva ante un caso de negación de la realidad para salvar una construcción jurídica inaceptable: en lugar de aceptar lisa y llanamente la legitimidad de las sociedades profesionales en sentido estricto bajo formas mercantiles, se califica a la sociedad como una sociedad de mediación. Tal calificación ha generado una práctica viciosa: los particulares que desean constituir una sociedad mercantil profesional suelen abstenerse de reflejar su verdadero propósito en la cláusula de objeto social que describen como actividad de mediación en el sector de los servicios profesionales, bajo la etiqueta de "asesoría", "consulting" o similar. Esto es, bajo la apariencia de una sociedad de mediación encubren lo que en puridad es una sociedad profesional. Este encubrimiento no es producto de una voluntad malévola o fraudulenta de los particulares sino la única alternativa razonablemente disponible que, ante el artificio constructivo ideado por la jurisprudencia registral, queda a los particulares para constituir una sociedad mercantil con objeto profesional. Vid., al respecto, CAMPINS VARGAS, Aurora. "La sociedad profesional". 2000. CIVITAS EDICIONES. Págs. 36 y ss.

En definitiva, y como apunta CASTAÑER CODINA, "la exclusión de la Ley 2/2007 de este tipo de sociedades, se justifica fácilmente dado que en unos casos no existe una sociedad externa dotada de personalidad jurídica (así, en la sociedad de comunicación de ganancias y, en ocasiones, en la sociedad de medios), en otros casos el objeto de la sociedad no es el ejercicio en común de la actividad profesional (ya que las sociedades de intermediación solamente tienen funciones

La diferencia fundamental entre las primeras y las segundas, esto es, entre las sociedades de ejercicio colectivo, o externas, y las de ejercicio individual, o internas, es que, en las primeras, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directamente bajo la razón o denominación social de una 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. Por el contrario, en las segundas, los actos propios de la actividad profesional se ejecutan directa e individualmente por el socio. Por su parte, en las sociedades de ejercicio colectivo, o externas, la actividad profesional del socio se desarrolla en el seno de la propia sociedad, o a través de la misma. Por el contrario, en las sociedades de ejercicio individual, o internas, es el profesional, persona física, quien desarrolla individualmente la actividad profesional y, por tanto, quien presta sus servicios a su sociedad instrumental.

Pues bien, mientras que en el primero de los casos se suscitaba la duda de si los rendimientos que el socio percibe de la sociedad son rendimientos del trabajo o de una actividad económica, en el segundo no se plantea ninguna duda: se trata de rendimientos procedentes de una actividad profesional. La reforma del art. 27) incide pues en el primero de los supuestos, en concreto, cuando el ejercicio de la actividad profesional se presta por una sociedad profesional de tipo mercantil. Y decimos de tipo mercantil ya que si se presta a través de una sociedad civil su régimen fiscal es el de atribución de rentas.

Además de distinguir entre sociedades externas e internas, hay que tener en cuenta un supuesto muy especial: las sociedades irregulares de mediación a las que el Tribunal Supremo se refiere en su Sentencia de 18 de julio de 2012⁵. En efecto; se trata de sociedades de mediación que encubren verdaderas sociedades profesionales y que se

mediadoras y coordinadoras), y en todos ellos la actividad profesional realizada no se imputa directamente a la sociedad sino a sus socios o asociados.”

Así mismo, prosigue, “el concepto de sociedad profesional y, en especial su carácter societario, permite excluir también del ámbito de aplicación de la LSP el ejercicio colectivo o en grupo de una actividad profesional mediante fórmulas no societarias. En particular, existe esa situación de ejercicio colectivo sin base societaria en las relaciones de colaboración o de cooperación entre profesionales”. Vid, al respecto, CASTAÑER CODINA, Joaquim. “Comentario de la Ley de Sociedades Profesionales”. Ed. CISS. Grupo Wolters Kluwer. Valencia. Junio 2007. Págs. 37 y 38.

- 5 El FUNDAMENTO DE DERECHO SEGUNDO de la Sentencia concreta el ámbito del recurso: si es o no inscribible la cláusula estatutaria de una sociedad de responsabilidad limitada según la cual ésta tendrá por objeto, entre otras, la gestión administrativa, y los servicios de asesoramiento contable, fiscal y jurídico.

El Registrador expresa en la calificación impugnada que, al tratarse de actividades que requieren título oficial y están sujetas a colegiación, son actividades propias de las sociedades profesionales sujetas a la Ley de 15 de marzo de 2007.

Por su parte, el FUNDAMENTO JURÍDICO OCTAVO recoge, valga la redundancia, los fundamentos básicos del Tribunal Supremo, a saber:

1. La calificación negativa del Registrador Mercantil no comporta aplicar la Ley de Sociedades Profesionales (en adelante, LSP) a las sociedades de intermediación, sino evitar que una sociedad plenamente encuadrable, por su objeto social, en el ámbito de dicha ley, quedara al margen de los requisitos exigidos por la misma.
2. La calificación registral se ajustó pues a los principios de la LSP de mayor relevancia, aunque inexplicablemente se prescindía de ellos en la resolución de la DGRN), cuales son el de “creación de certidumbre jurídica sobre las relaciones jurídico-societarias que tienen lugar en el ámbito profesional”, erigido en “uno de los propósitos fundamentales que persigue la nueva Ley”; el de establecer “un adecuado régimen de responsabilidad a favor de los usuarios de los servicios profesionales que se prestan en el marco de una organización colectiva”, que se resumen en concebir la LSP como “una norma de garantías: garantía de seguridad jurídica para las sociedades profesionales, a las que se facilita un régimen peculiar hasta ahora inexistente, y garantía para los clientes o usuarios de los servicios profesionales prestados de forma colectiva, que ven ampliada la esfera de sujetos responsables”; el de “flexibilidad organizativa”, permitiendo a las sociedades profesionales acogerse a “cualquiera de los tipos sociales existentes en nuestro ordenamiento jurídico” pero salvaguardando, “en garantía de terceros”, el cumplimiento de “los requisitos establecidos en la nueva Ley”; el de “inscripción constitutiva en el Registro Mercantil en todos los casos, incluso cuando se trate de sociedades civiles, además de la instauración de un sistema registral que se confía a los Colegios Profesionales”; el de que, por razón de lo anterior, los registradores estén llamados, junto a los notarios, “a garantizar la operatividad del sistema asegurando el cumplimiento de las obligaciones legales mediante la calificación de los documentos que se presenten a inscripción, tanto en el inicial momento constitutivo de la sociedad profesional como, con posterioridad, a lo largo de su existencia”; y en fin, el de “garantía de los terceros que requieran los servicios profesionales” mediante un régimen en el que, “junto a la responsabilidad societaria”, se establece “la personal de los profesionales, socios o no, que hayan intervenido en la prestación del servicio”.

encuentran, actualmente, en situación irregular pendientes de disolución y liquidación o de una solución registral que les permita su reactivación ⁶. No obstante, y hasta que eso ocurra, a efectos fiscales hemos de considerar que estamos en presencia de una sociedad profesional *“estricto sensu”*.

Así mismo, hay que tener en cuenta la particularidad de la sociedad profesional de socio único que, como sociedad unipersonal, no cumple el requisito de ejercer en común la actividad profesional y que queda pues también al margen de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Sin embargo, se trata, en nuestra opinión, de una sociedad profesional en *“sentido amplio”*.

Podemos resumir la clasificación anterior en el siguiente cuadro:

Ámbito legal de aplicación	Características	Naturaleza Societaria	Prestación de servicios del socio
Sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común (sociedades externas)	Sociedad Profesional <i>“estricto sensu”</i> a las que les es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	El socio presta los servicios profesionales y, en su caso, los no profesionales, <i>“en”</i> o <i>“dentro”</i> de la sociedad
		Mercantil	
	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	
		Mercantil	
Sociedades de ejercicio profesional de socio único (sociedades externas)	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Mercantil	
Sociedades irregulares (sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común sociedades externas <i>“estricto sensu”</i> bajo la apariencia de sociedades de medios)	Sociedad Profesional en <i>“sentido amplio”</i> a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	
		Mercantil	
Sociedades instrumentales para el ejercicio individual de la profesión (sociedades internas)	Sociedad no profesional de carácter instrumental	De medios	El socio presta los servicios profesionales <i>“a”</i> la sociedad y, en su caso, los no profesionales, <i>“en”</i> o <i>“dentro”</i> de la sociedad.
		De comunicación	
		recíproca de resultados	
		De intermediación	

3. El carácter imperativo de la LSP.

4. Donde la ley exige “certidumbre jurídica” el centro directivo (DGRN) no puede optar por la ambigüedad y allí donde la ley trata de evitar que las sociedades profesionales eludan su responsabilidad frente a terceros, descargándola sobre personas naturales, el centro directivo no puede optar precisamente por la solución más favorable a la elusión de esa responsabilidad queriendo ver una sociedad de intermediación en aquélla que, como la del presente caso, declaraba como objeto social de la propia sociedad el asesoramiento contable, fiscal y jurídico.

5. Se trata, en suma, de que las sociedades sean lo que parecen y parezcan lo que son, pues ninguna forma mejor hay de garantizar el imperio de la ley y los derechos de los socios y de los terceros que contraten con la sociedad.

6 Vid, al respecto, MARCOS SÁNCHEZ, Tomas. *“En torno a la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2012 en materia de sociedades profesionales”*. Asociación Española de Asesores Fiscales. Octubre 2012.

3. Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de los diferentes tipos de sociedades profesionales

Si nos centramos ahora en el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social, o modalidad alternativa, hay distinguir entre las sociedades mercantiles de ejercicio colectivo, en las que los socios profesionales están obligatoriamente encuadrados en el régimen de la Seguridad Social del Régimen Especial de los Trabajadores por cuenta propia o Autónomos (en adelante, RETA), y aquellas otras en las que el encuadramiento en este último depende de si el socio ostenta el control efectivo de la entidad. Pues bien; mientras que las sociedades profesionales a las que les resulta de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- son el único supuesto normativo en las que, sea cual sea el grado de participación en la compañía, el socio profesional que ejerce su actividad a través de la misma está obligatoriamente encuadrado en el RETA, o en el régimen de Mutuality asimilado,^{7 8} en las sociedades profesionales a las que no les resulta de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, el encuadramiento del socio en el RETA está en función del control efectivo que éste ostente de la sociedad o, en su caso, de su convivencia con quien lo ostente⁹). Esta particular

7 La Disposición Adicional Quinta de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, establece que *"los socios profesionales a los que se refiere el artículo 4.1.a) de la presente Ley estarán, en lo que se refiere a la Seguridad Social, a lo establecido en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Supervisión y Ordenación de los Seguros Privados."*

En este sentido, los socios profesionales a que se refiere el art. 4.1.a) de la Ley 2/2007, son *"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."*

Por su parte, la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995 regula la *"integración en la Seguridad Social de los colegiados en Colegios Profesionales"*, y señala en su apartado primero que, *"quienes ejerzan una actividad por cuenta propia, en las condiciones establecidas por el Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, que requiera la incorporación a un Colegio Profesional cuyo colectivo no hubiera sido integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, se entenderán incluidos en el campo de aplicación del mismo, debiendo solicitar, en su caso, la afiliación y, en todo caso, el alta en dicho Régimen en los términos reglamentariamente establecidos (...) No obstante lo establecido en los párrafos anteriores, quedan exentos de la obligación de alta en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos los colegiados que opten o hubieren optado por incorporarse a la Mutuality de Previsión Social que pudiera tener establecida el correspondiente Colegio Profesional, siempre que la citada Mutuality sea alguna de las constituidas con anterioridad al 10 de noviembre de 1995 al amparo del apartado 2 del artículo 1 del Reglamento de Entidades de Previsión Social, aprobado por el Real Decreto 2615/1985, de 4 de diciembre. Si el interesado, teniendo derecho, no optara por incorporarse a la Mutuality correspondiente, no podrá ejercitar dicha opción con posterioridad"*.

En definitiva, siempre que se trate de socios de sociedades profesionales a las que les es de aplicación la Ley 2/2007, éstos están encuadrados en el RETA o en la correspondiente Mutuality alternativa.

8 La Sala de lo Social del TSJ de Cataluña, en su Sentencia nº 6554/2014, EDJ 2014/215656 STSJ Cataluña 7-10-2014 Rec 3975/2014, analiza precisamente el encuadramiento en la Seguridad Social de los socios profesionales a los que la Ley 2/2007 se refiere. Para la Sala, *"queda (...) patente que nos hallamos ante una norma de carácter especial y que por tanto debe primar sobre la regulación general en la materia, de manera que, de existir alguna previsión en la norma relativa a la afiliación a la seguridad social, las previsiones de la ley especial serán las aplicables, y sólo de no existir habremos de acudir a la Ley General de la Seguridad Social"*. Ello nos obliga, prosigue, *"a analizar si existe alguna previsión en (la ley de sociedades profesionales) sobre la afiliación a alguno de los regímenes del sistema de seguridad social"*. Pues bien, continua, *"la Disposición Adicional Quinta establece que: "Los socios profesionales a los que se refiere el art. 4.1.a) de la presente Ley estarán, en lo que se refiere a la Seguridad Social, a lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Supervisión y Ordenación de los Seguros Privados"*. En consecuencia, *"la norma básica que debemos aplicar al presente debate es la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y supervisión de los Seguros Privados"*.

9 Las normas de control efectivo están reguladas en la Disposición Adicional Vigésima Séptima de la Ley General de la Seguridad Social bajo el título *"campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos"*, y cuyo contenido es el siguiente:

"1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias:

situación puede producir, como veremos, una tributación diferente en función del tipo de sociedad profesional de que se trate.

Sin perjuicio del necesario análisis caso por caso, lo comentado hasta aquí se puede resumir en los siguientes cinco cuadros.

El primero de ellos recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios profesionales “en” o “a” una sociedad profesional, sea “estricto sensu” o en “sentido amplio”.

Con la expresión “en”, nos referimos, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, a servicios profesionales prestados por el socio en el seno de la propia sociedad que es a quien se le imputa el ejercicio en común de la actividad profesional. Por el contrario, con la expresión “a”, nos referimos a los servicios profesionales prestados individualmente por el socio a la sociedad interna que, como tal, es meramente instrumental.

Recordemos, también, que una sociedad “externa” es la que ejerce la actividad profesional, y que una sociedad “interna” es aquella que tiene un carácter meramente instrumental ya que el ejercicio de la profesión se ejerce individualmente por parte del socio profesional.

Tipo de sociedad profesional	Prestación de servicios profesionales del socio	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	Rendimiento de actividad económica/trabajo
Sociedad interna	“A” la sociedad	De medios	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		De comunicación recíproca de resultados	RETA o Mutualidad	
		De intermediación	RETA o Mutualidad	

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.”

El segundo cuadro recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene en su condición de Administrador o miembro del Órgano de Administración “en” una sociedad externa de prestación de servicios profesionales, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, y “en” una sociedad interna, bien sea de medios o de comunicación recíproca de resultados o de intermediación.

Sociedad profesional	Prestación de servicios del socio como administrador	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	“En” la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

El tercero de los cuadros recoge el régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios distintos a su condición como profesional o administrador “en” el seno de la sociedad profesional, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, por ejemplo, como director administrativo, de recursos humanos, etc.

Tipo de sociedad profesional	Otras prestaciones de servicios del socio distintas de las profesionales	Ámbito legal de aplicación	Régimen de encuadramiento en la seguridad social	Calificación fiscal de la renta
Sociedad externa	“En” la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	“En” la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

A mayor abundamiento, y según concurran o no las normas de control efectivo, en el cuadro siguiente se recoge el encuadramiento del socio en uno u otro régimen de la Seguridad Social, según sea en su condición de profesional o de administrador, tanto “en” el seno de una sociedad profesional, sea “*estricto sensu*” o en “*sentido amplio*”, o por los servicios prestados “a” una sociedad de las denominadas “*internas*”. Téngase en cuenta que, en este último caso, las sociedades “*internas*”, los supuestos que se contemplan son los dos siguientes: el socio es a su vez el administrador de la sociedad o miembro del Órgano de Administración, y el socio factura a la sociedad por el ejercicio individual de su profesión.

Tipo de sociedad profesional	Control Efectivo	Administrador	Encuadramiento socio profesional	Encuadramiento socio administrador
Sociedad profesional a la que le es de aplicación la Ley 2/2007 El socio trabaja “en” el seno de la sociedad	Sí	Sí	RETA/Mutualidad	RETA/Mutualidad
	Sí	No	RETA/Mutualidad	-
	No	Sí	RETA/Mutualidad	RETA/Mutualidad
	No	No	RETA/Mutualidad	-
Sociedad profesional a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007 El socio trabaja “en” el seno de la sociedad	Sí	Sí	RETA	RETA
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	Régimen General	Régimen General
	No	No	Régimen General	-
Sociedad interna o instrumental El socio trabaja “en” la sociedad	Sí	Sí	RETA	-
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	Régimen General	-
	No	No	Régimen General	-
Sociedad interna o instrumental El socio factura “a” la sociedad	Sí	Sí	RETA	-
	Sí	No	RETA	-
	No	Sí	RETA	-
	No	No	RETA	-

Y por último, en el siguiente cuadro reflejamos los criterios de control efectivo a los efectos del régimen de encuadramiento en la Seguridad Social. Recordemos que, en todos los casos, se trata de cuadros orientativos ya que, en la mayoría de los supuestos, hay que analizar los hechos que individualmente concurren.

Naturaleza de la norma	Porcentaje de participación	Encuadramiento del socio administrador	Encuadramiento del socio “Trabajador”
Dispositiva	Igual o superior al 50 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 33,33 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 25 % y funciones de dirección y gerencia	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 50 % (conjuntamente con socios, con los que conviva, y con quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado)	RETA	RETA
Presunción	A juicio de la Administración	RETA	RETA

Hechas tales puntualizaciones, analicemos ya el alcance del nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas.

4. El nuevo art. 27) de la Ley del IRPF: un nuevo supuesto de rendimientos de actividades económicas

4.1. Delimitación normativa y análisis subjetivo de los requisitos

El nuevo art. 27.1) de la LIRPF señala, en su primer párrafo, que *“se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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 particular, prosigue en su párrafo segundo, *“tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas”*.

Hasta aquí, sin novedad. Ésta se recoge en su tercer párrafo que, literalmente, dice lo siguiente: *“no obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre ¹⁰, tendrán esta consideración*

¹⁰ A saber, y a modo de resumen:

- Agrupación 01. Doctores y Licenciados en Ciencias Biológicas, Ingenieros Agrónomos y de Montes.
- Agrupación 02. Ingenieros Técnicos Agrícolas y Forestales, Técnicos en Biología, Agronomía y Silvicultura y otros técnicos similares.
- Agrupación 09. Otros profesionales relacionados con la agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, n.c.o.p.
- Agrupación 11. Doctores y Licenciados en Ciencias Físicas, en Ciencias Geofísicas y en Ciencias Geológicas, Ingenieros de Minas.
- Agrupación 12. Doctores y Licenciados en Ciencias Químicas.
- Agrupación 13. Ingenieros Técnicos de Minas, Facultativos y Peritos.
- Agrupación 19. Otros profesionales relacionados con las actividades propias de la energía, agua, minería e industria química, n.c.o.p.
- Agrupación 21. Ingenieros Aeronáuticos y Navales, Ingenieros de Telecomunicación e Ingenieros de Armamento y Construcción y similares.
- Agrupación 22. Ingenieros Técnicos y Ayudantes de la aeronáutica y Ayudantes de Ingenieros de Armamento y Construcción y similares.
- Agrupación 29. Otros profesionales relacionados con las industrias de la aeronáutica, de la telecomunicación y de la mecánica de precisión n.c.o.p.
- Agrupación 31. Ingenieros Industriales y Textiles.
- Agrupación 32. Ingenieros Técnicos Industriales y Textiles y Técnicos en Artes Gráficas.
- Agrupación 39. Otros profesionales relacionados con otras industrias manufactureras, n.c.o.p.
- Agrupación 41. Arquitectos e Ingenieros Superiores de Caminos, Canales y Puertos.
- Agrupación 42. Arquitectos Técnicos o Ingenieros Técnicos en la Construcción.
- Agrupación 43. Delineantes y Decoradores.
- Agrupación 44. Técnicos Superiores en Desarrollo de Proyectos Urbanísticos y Operaciones Topográficas.
- Agrupación 49. Otros profesionales relacionados con la construcción, n.c.o.p.
- Agrupación 51. Agentes Comerciales.
- Agrupación 52. Técnicos en hostelería.
- Agrupación 59. Otros profesionales relacionados con el comercio y la hostelería, n.c.o.p.
- Agrupación 61. Gestores o intermediarios en las operaciones de transporte, y conductores de vehículos terrestres.
- Agrupación 69. Otros profesionales relacionados con el transporte y las comunicaciones n.c.o.p.
- Agrupación 71. Profesionales relacionados con los seguros.
- Agrupación 72. Gestores de asuntos públicos y privados.
- Agrupación 73. Profesionales del Derecho.
- Agrupación 74. Profesionales de la Economía y de las Finanzas. Especialistas en Inversiones y Mercados y otros técnicos similares.
- Agrupación 75. Profesionales de la Publicidad.
- Agrupación 76. Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas.
- Agrupación 77. Profesionales de actividades diversas.
- Agrupación 79. Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres n.c.o.p.

cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados”.

En definitiva, estamos ante un rendimiento procedente de una actividad profesional cuando concurren los siguientes requisitos:

- a. Que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, EDL 1990/14653 RDLeg. 1175/1990 de 28 septiembre 1990, esto es, de actividades profesionales.
- b. Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el RETA, o en una Mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Antes de analizar tales requisitos, conviene señalar que hubiera sido deseable optar por configurar un concepto fiscal propio de actividad “profesional” sin remisión alguna a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho. Nada obsta, por ejemplo, para que el legislador hubiese optado por incluir entre los rendimientos de actividades económicas los obtenidos por el contribuyente de una sociedad profesional en la que éste participa y presta servicios profesionales de los incluidos en la Sección Segunda del IAE, vinculándolo, o no, a un porcentaje de participación en concreto en la sociedad. O todavía más fácil; presumir, sin más, que en el ejercicio de las actividades profesionales, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción reside siempre en sede del socio sin perjuicio de que su único destinatario sea una sociedad de servicios profesionales en las que el socio participa.

Introducir conceptos propios de otras ramas del Derecho tiene sus inconvenientes. En nuestro caso, por ejemplo, que el encuadramiento en el RETA está en la mayoría de los casos construido en base a presunciones que admiten prueba en contrario y que requieren, aunque no siempre, es cierto, el análisis individualizado del caso en concreto. Se trata, además, de una materia sujeta a modificaciones normativas y a apreciaciones jurisprudenciales.

Así mismo, se producen situaciones de desigualdad no deseadas, como la citada en otro lugar, con relación al distinto régimen de encuadramiento de los socios profesionales de una sociedad a la que le resulte o no de aplicación la Ley 2/2007, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Se trata, en ambos casos, de sociedades que prestan servicios profesionales. Y se trata, en ambos casos, de socios que perciben de la sociedad rendimientos

Agrupación 81. Profesionales que prestan servicios de limpieza.

Agrupación 82. Profesionales de la enseñanza.

Agrupación 83. Profesionales de la Sanidad.

Agrupación 84. Profesionales relacionados con Actividades Parasitarias.

Agrupación 85. Profesionales relacionados con el espectáculo.

Agrupación 86. Profesiones liberales, artísticas y literarias.

Agrupación 87. Profesionales relacionados con Loterías, Apuestas y demás Juegos de Suerte, Envite y Azar.

Agrupación 88. Profesionales diversos.

Agrupación 89. Otros profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta División.

por el ejercicio de su actividad profesional. ¿Qué razón hay para que fiscalmente se trate de forma desigual uno u otro caso? Ninguna. Es más; no es, seguro, ni lo que el legislador realmente pretendía. Pero lo cierto es que un socio profesional con una participación del 1 por 100 en una sociedad profesional "*stricto sensu*", no tiene el mismo trato fiscal que un socio con idéntico porcentaje en una sociedad a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-.

No olvidemos, también, que la finalidad que el Derecho de la Seguridad Social y el Derecho de Trabajo persigue nada tiene que ver con la que rige el Derecho Tributario.

También es absurdo que el mero hecho de ejercer una actividad profesional para cuyo ejercicio la colegiación y titulación es obligatoria, tenga un régimen tributario distinto al que corresponde si su ejercicio no requiere colegiación o titulación. En efecto, mientras que en el primer caso, el socio profesional está obligatoriamente incluido en el RETA, no ocurre lo mismo en el segundo cuya inclusión en el mismo depende de si se ostenta el control efectivo.

En definitiva, inseguridad jurídica.

Tampoco se entiende realmente la trascendencia de discernir entre rendimiento del trabajo y de actividad económica, salvo, claro está, los gastos que son deducibles, gastos, recordémoslo, que, al existir una sociedad de por medio, es ésta, y no el socio, quien normalmente los soportará, salvo, claro está, conceptos muy concretos como la propia cotización por autónomos. Parece incluso que lo más lógico hubiera sido configurarlos como rendimientos del trabajo.

En definitiva, una reforma cuyo origen hay que buscarlo en la propia dinámica de la Administración ya que hasta hace muy poco, y a pesar de las discrepancias, que se aceptaban como normales, esta era una cuestión pacífica. No obstante, la sentencia Mahou y la posterior actuación administrativa abrieron sin duda la "*caja de los truenos*".

Dicho lo anterior, centrémonos ya en el análisis de los requisitos que la ley exige para calificar los rendimientos como procedentes de una actividad económica.

La norma, recordémoslo, obliga que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente que procedan de una entidad en cuyo capital participe.

La ley no exige pues que se trate de una sociedad que presta servicios profesionales, sino que deriven de la realización por parte del contribuyente de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), esto es, de actividades que, de ejercerse individualmente por el contribuyente, darían lugar al alta en el IAE. Hay que excluir, pues, aquellos supuestos de ejercicio por cuenta ajena de la profesión, o asimilados, aunque se trate de actividades objetivamente incluidas en dicha Sección.

Sin embargo, cabría pensar que en la nueva redacción del art. 27) se incluyen también los rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que satisfacen a sus socios, o a algunos de ellos, rendimientos procedentes de dichas actividades. Este sería el caso, por ejemplo, de aquella sociedad de promoción inmobiliaria en la que uno de sus socios es, por ejemplo, arquitecto, y se le satisfacen los honorarios correspondientes por su intervención en la redacción de los proyectos técnicos de una o varias promociones. O este sería también el supuesto de aquel ingeniero industrial, socio de una empresa de diseño y construcción de

infraestructuras, que la sociedad le satisface los honorarios correspondientes a la dirección técnica de los proyectos. La frontera es sin duda muy difusa. Y lo es, porque con este mismo criterio también cabría incluir al economista, socio, por ejemplo, de una compañía de distribución comercial, que se le satisfacen rendimientos por el ejercicio de su profesión inherentes a la dirección contable y financiera de la compañía. Siempre, claro está, y en todos los casos, que dicho socio deba estar encuadrado en el RETA o en una Mutuality alternativa.

No obstante, esa difusa frontera se disipa si interpretamos este requisito con el resto de la dicción literal del precepto, en concreto, recordémoslo, que tales rendimientos procedan de una actividad económica cuando el contribuyente esté incluido, *"a tal efecto"*, en el Régimen especial del RETA o en una Mutuality de previsión social que actúe como alternativa al mismo conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

El aserto *"a tal efecto"* parece indicar que tan solo tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas aquéllos que proceden de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE cuando, para ello, esto es, para la realización de tales actividades, el contribuyente esté incluido, o deba obligatoriamente estarlo, en alguno de los regímenes especiales citados anteriormente. De ser así, el ámbito de aplicación del nuevo precepto se reduce exclusivamente a las sociedades profesionales a las que les es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, ya que éste es el único supuesto normativo en el que existe obligación de darse de alta en alguno de dichos regímenes por el mero hecho de ejercer una actividad profesional.

Tal interpretación, que pensamos que es la que se corresponde con la literalidad del precepto, deja fuera del ámbito de aplicación del art. 27) a aquellos socios de sociedades profesionales a las que no les resulta de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- y que obtienen rendimientos de estas últimas por la realización de actividades profesionales ya que, en tales casos, su encuadramiento en el RETA no se produce por el mero hecho de ejercer una actividad profesional, sino por el grado de control efectivo que ostentan en la sociedad o por motivos de convivencia con quien así lo ostente; supuestos, no obstante, que en una interpretación analógica del art. 27) hay que concluir que los rendimientos que en tales casos se obtengan se califican, también, como procedentes de una actividad económica, siempre, claro está, que el socio deba estar incluido en el RETA o en una Mutuality alternativa.

Esta última interpretación es además acorde con la finalidad de la norma que no es otra que incluir como rendimientos de actividades económicas los obtenidos de las sociedades en las que se participa por el ejercicio de actividades profesionales siempre que el contribuyente que la ejerza deba estar incluido en alguno de los citados regímenes especiales, sea cual sea su causa, supuestos, en definitiva, en los que se puede afirmar que no concurren las notas de ajenidad y dependencia y que el principal medio de producción, la capacitación profesional, reside en sede del socio; interpretación que deja fuera a las sociedades que no prestan servicios profesionales sin perjuicio del análisis de las circunstancias que concurren en cada caso a los efectos de calificar adecuadamente los rendimientos obtenidos ¹¹.

¿Y qué ocurre con los socios profesionales de sociedades a las que no les es de aplicación la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- y que no ostentan el control efectivo de la sociedad? Pues que habrá que analizar caso por caso. Existe, eso sí, una cierta apariencia de actividad económica. Ello no impide, sin embargo, su necesario análisis individualizado.

11 Aunque con distintos fundamentos, de esta misma opinión es INDICATOR (GRUPO LEFEBVRE) quien concluye también en el sentido de que *"cabe entender que el nuevo criterio solo será de aplicación a los socios que desarrollen la misma actividad profesional que su sociedad"* APUNTES&CONSEJOS. DOSSIER. *"Tributación de los socios profesionales tras la Reforma Fiscal"*. INDICATOR. Pág. 3. 2015.

La interpretación que proponemos no excluye la existencia de sociedades mixtas, esto es, que desarrollen conjuntamente actividades profesionales y empresariales, sociedades a las que sí les es de aplicación el nuevo art. 27) en la parte que corresponda al ejercicio de actividades profesionales. Quedan en cualquier caso fuera de su ámbito de aplicación aquellas sociedades que desarrollan actividades de naturaleza exclusivamente empresarial sin perjuicio que el socio que perciba rendimientos de la misma deba estar encuadrado en el RETA por razón de su grado de control efectivo o de su convivencia con quien así lo ostente.

Como ya hemos comentado, la norma no exige tampoco que el contribuyente esté dado de alta en la Sección Segunda del IAE sino, tan solo, que realice “objetivamente” alguna de las actividades incluidas en la misma, circunstancia que nos permite distinguir entre el ejercicio individual de la actividad, por el que sí se debe estar dado de alta, y el ejercicio en común de la misma, para el que no es necesario.

Como se ha apuntado también, es requisito imprescindible que el contribuyente, y por el desarrollo de su actividad, esté incluido en el RETA o en una Mutualidad alternativa; inclusión que hay que analizarla en términos de legalidad, esto es, si procede o no en cada caso su encuadramiento. En este sentido, hay que recordar que la inclusión en el RETA puede devenir por razones de convivencia. Imaginemos, por ejemplo, una sociedad que presta servicios profesionales en la que el cónyuge, o el hijo de uno de los socios, profesionales todos, conviven conjuntamente con este último, quien ostenta un grado de participación en el capital social superior al 50 por 100. El cónyuge o el hijo no socios están en este caso incluidos en el RETA, pero los rendimientos que perciben de la sociedad no se consideran procedentes de una actividad profesional ya que quienes los perciben, y a pesar de ejercer su actividad en la propia sociedad, no son socios de la misma. No obstante, si aplicamos a este supuesto el criterio de la AEAT con relación a los medios de producción, está claro que, al ser profesionales, aquéllos residen en sede del socio. ¿Cómo hay pues que calificar los rendimientos que obtienen de la sociedad? Pues parece claro que al exigir la norma que se ostente la condición de socio, accionista o partícipe, éstos no se consideran procedentes de una actividad económica. Se trata, pues, de rendimientos del trabajo sin perjuicio de analizar cada caso en concreto, en particular, aquellos en los que se ostente la condición de socio, se presten servicios profesionales y no se ostente el control efectivo. Y de ahí, una vez más, la conveniencia de construir un concepto fiscal propio de actividad profesional. Como ya hemos apuntado, la inclusión en el RETA está construida en su mayor parte en base a presunciones “*iuris tantum*”, esto es, que admiten prueba en contrario. En este sentido, la posible casuística es muy variada. Imaginemos un socio, con presunto control efectivo, al que, en su día, se le rescinde su relación con la sociedad y se le indemniza por tal motivo. Si los rendimientos que éste percibe son rendimientos de una actividad económica, el importe de la indemnización no está en su caso exento del IRPF. Pero si aquellos proceden del trabajo, sí. ¿Convendrá pues ahora destruir la presunción desde un inicio? ¿Qué ocurrirá si el socio interpone demanda contra la sociedad de la que es socio solicitando el reconocimiento de su relación laboral y aquella prospera? ¿El Tribunal podrá apelar a los “*actos propios*” del contribuyente para desestimar la demanda? Una razón más, pues, para alejarnos de conceptos ajenos al Derecho Tributario y construir conceptos propios ¹².

12 No se puede pues ignorar que desde el punto de vista laboral esta es una cuestión controvertida. Así, por ejemplo, y aunque no es el objeto de nuestro trabajo, cabe citar la Sentencia de la Sala de lo Social del TSJ de Castilla-León de 28 de abril de 2014, EDJ 2014/74297 STSJ Cast-León (Vall) Social 28-04-2014, Rec 564/2014, que confirma la existencia de relación laboral entre una sociedad y los odontólogos afectados. En opinión de la Sala, “los odontólogos que prestan sus servicios en la clínica de la demandada no están fuera del ámbito de organización y dirección de la demandada como sería lo propio de un trabajador autónomo; en efecto no aportan los odontólogos más que su trabajo personal ya que toda la infraestructura material y humana la proporciona la empresa que es la que decide el horario de prestación de servicios en la clínica aunque la distribución de los mismos se organice por los propios odontólogos pero debiendo en todo caso cubrir el horario de apertura de la clínica que fija la demandada, flexibilidad que también tienen para tomar sus vacaciones pero igualmente debiendo cubrir y atender el horario de apertura de la clínica que fija la demandada; los clientes no son de los odontólogos sino que son de la clínica y su asignación se hace por los servicios de administración y de recepción de la clínica; perciben los odontólogos una retribución que oscila entre el 30 y el 33% de la facturación correspondiente

En otro orden de cosas, la norma tampoco exige ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciben los rendimientos; cuestión ésta importante porque viene de hecho a confirmar que lo relevante no es el control efectivo sino la realización de actividades profesionales por las que, con independencia del mismo, se haya de estar incluido en uno de los regímenes especiales citados.

La norma tampoco concreta si se trata de una participación directa o indirecta en el capital de la entidad de la que se perciben los rendimientos. Sin embargo, y en nuestra opinión, hay que entender que se trata tan solo de participaciones directas.

Por su parte, la norma se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. Aunque es obvio decirlo, hay que excluir pues cualquier otro tipo de rendimiento distinto, entre otros, los procedentes del trabajo personal y/o del capital aunque uno y otro se satisfaga al socio por parte de la sociedad en la que este participa ¹³.

a cada uno de ellos por los clientes que hubieren atendido sí bien quien fija las tarifas o precios y confecciona y gira las facturas a los clientes es la empresa que paga al odontólogo su porcentaje con independencia de que el paciente haya o no abonado la factura que le haya sido girada lo que supone por tanto que como es propio de una relación laboral el odontólogo trabaja por cuenta ajena ya que no asume riesgo alguno porque tiene asegurado en todo caso su retribución; tratándose de personal cualificado el que presta sus servicios que lógicamente lo hará de acuerdo con su criterio profesional la diferencia entre el arrendamiento de servicios y el contrato de trabajado radica no en la dependencia en el contrato de trabajo como antaño se caracterizaba, sino en que quien presta sus servicios se integre en el ámbito de organización y dirección de quien los recibe y retribuye, es decir del empleador o empresario."

A tenor de lo expuesto, "parece claro que los odontólogos aunque estén dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos y en el I.A.E. e incluso aunque hayan constituido sociedades limitadas profesionales según dice la recurrente son trabajadores por cuenta ajena porque los contratos que han suscrito con la demandada no son realmente de arrendamiento de servicios sino de trabajo ya que la forma en que prestan sus servicios es la propia de tal clase de contrato según lo define el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores".

- 13 Así lo reconoce de hecho la DGT en su Consulta V0276-15, de 26 de enero.

Se trata de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la gestión laboral y confección de nóminas, en la que el socio desarrolla su trabajo bajo el régimen de cotización a la Seguridad Social de Trabajadores Autónomos. Se consulta la tributación por los servicios prestados por el socio a la sociedad.

La DGT distingue nitidamente entre la fiscalidad que corresponde a los ingresos inherentes al cargo de administrador, y la que corresponde por los servicios profesionales prestados en la sociedad.

Respecto a los primeros, la DGT señala con acierto que si "el consultante ejerciera el cargo de administrador, (...) la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del (IRPF), en los rendimientos del trabajo previstos en (el art. 17.2.e) de la ley) que establece que en todo caso 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". Por el contrario, en el caso "de que la sociedad no satisfaga ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto". Y si es así, que lo es, si la retribución satisfecha al administrador es "ilegal" por ser precisamente el cargo gratuito, la conclusión ha de ser la misma: el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF.

Respecto a la prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los que corresponden al cargo de administrador, la DGT ignora expresamente la naturaleza jurídica de la relación que existe entre la sociedad y el socio. En efecto; no corresponde a este Centro Directivo, señala, "calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante". No obstante, puntualiza que «para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que "en ausencia de las notas 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»".

Recuerda, también, que "con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que (...) (la) valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el (Impuesto sobre Sociedades)".

Y centrándose ya en la fiscalidad en el IRPF de los ingresos que se perciben por la prestación de servicios profesionales, la DGT señala que "en el presente caso se cumplen (los requisitos que establece el art. 27 de la Ley del IRPF en su redacción vigente a partir de 1 de enero de 2015), por lo que

En este sentido, los rendimientos que el socio puede normalmente percibir de la sociedad y su correspondiente calificación, y tipo de retención ¹⁴, son los siguientes:

Tipo de renta	Calificación de la renta y tipo de retenciones
Retribución como Administrador (incluidas las funciones de Alto Directivo)	Rendimiento del trabajo. Tipo de retención: 37% (2015)/35% (2016); 20% (2015) /19% (2016)
Retribución por servicios profesionales	Rendimiento de actividades económicas. Tipo de retención: 19% (2015)/18% (2016); 15% (2015)/9% (2016)
Retribución por servicios no profesionales	Rendimiento del trabajo. Tipo de retención: según escala.
Retribución por la condición de socio o partícipe (dividendo o similar)	Rendimiento del capital mobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/19% (2016)
Retribución por la cesión de bienes o derechos sobre bienes inmuebles	Rendimiento del capital inmobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/19% (2016)
Retribución por la cesión de capitales propios	Rendimientos del capital mobiliario. Tipo de retención: 20% (2015)/ 19% (2016)

las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas". Recuerda, por último, que hay que tener también en cuenta la Ley 27/2014 -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014- que, con efectos a partir de 1 de enero de 2015, introduce diversos cambios en la regulación de operaciones vinculadas.

14 El art. 101 de la LIRPF, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, establece en su número 2 que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento". No obstante, prosigue "en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19%", porcentajes, ambos, que se reducen a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho en la cuota prevista en art. 68.4 de la LIRPF.

Por su parte, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, - EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014- establece en su número 2, tercer párrafo, que "en el periodo impositivo 2015, el porcentaje de retención del 35 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, será el 37 por ciento".

Asimismo, el art. 101.5 a) de la LIRPF establece que el porcentaje de retención e ingreso a cuenta en el caso de los rendimientos de actividades profesionales es el 18%. No obstante "se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente". Asimismo, "el porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio." Tales porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el art. 68.4 de la LIRPF.

No obstante, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece en su número 2, primer párrafo, que "en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 18 por ciento previstos () previstos en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley serán del 19 por ciento."

Asimismo, el art. 101.4 de la LIRPF establece que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento, porcentaje que se reduce a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la. Por último, el art. 101.8 de la LIRPF establece que "el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento", porcentaje que se reduce "a la mitad cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4" de la LIRPF. No obstante, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, establece en su número 2, segundo párrafo que "en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de pagos a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 () serán del 20 por ciento.

Hay que subrayar igualmente que nos encontramos inmersos en la normativa de operaciones vinculadas sobre la que conviene apuntar, como novedades más destacadas que afectan directamente a la cuestión que ahora comentamos, las siguientes:

Primera.- El artículo 18.2.b) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, en vigor desde el 1 de enero de 2015, excluye expresamente como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo concerniente a la retribución por el ejercicio de sus funciones ¹⁵.

Segunda.- El art. 18.6 de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-¹⁶ modifica también alguno de los requisitos para 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, en concreto:

- a. Las normas relativas al denominado como “puerto seguro” dejan de tener carácter reglamentario y se incorporan a la ley del impuesto.
- b. Se extiende la aplicación de esta norma a todo tipo de sociedades de profesionales.
- c. Ésta se aplica sin perjuicio del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.
- d. Se reduce del 85 al 75 por 100 el porcentaje para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad.
- e. Se reduce de 2 a 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

15 Establece dicho precepto que “se considerarán personas o entidades vinculadas () una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones”.

16 Dicho precepto señala que “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 y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) 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.
- b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 - 1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 - 2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.

En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales”.

- f. Se sustituye la referencia *“a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el art. 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*¹⁷ por la de cinco veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)¹⁸.

Tercera.- En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, el porcentaje de participación se eleva del 5 al 25 por ciento como mínimo¹⁹

Por su parte, y en cuanto a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de Administrador, el art. 15.e) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, pretende zanjar la polémica existente al respecto al señalar que *“tampoco se entenderán (donativos y liberalidades) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*²⁰.

La lectura de dicho precepto permite entender que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección son en todo caso gasto deducible aunque los Estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo. No obstante, si la sociedad decide retribuirlo, aunque sea tan solo en sus funciones como Alto Directivo, es aconsejable que los estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo, aunque improbable, que se pretenda considerar como no deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.f) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-²¹, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015.

En otro orden de cosas, hay que señalar que la modificación normativa que comentamos no tiene carácter retroactivo ni se puede considerar como una interpretación auténtica de situaciones pasadas. Es, en tal sentido, una norma *“ex novo”* que pretende garantizar la seguridad jurídica en la calificación de este tipo concreto de rentas, calificación que surte pues sus efectos a partir de la entrada en vigor de la nueva norma sin perjuicio de los criterios administrativos que la Nota 1/12 de la AEAT estableció al respecto.

Señalar, por último, que si bien es cierto que el art. 27) introduce un nuevo concepto de rendimiento de actividades económicas y, por ende, de calificación de determinadas rentas, no se modifica dicho concepto en otros tributos, como en el IVA, cuya modificación plantearía sin duda un problema de adaptación con la Directiva, en el IAE, o incluso, y entre otras, en la propia normativa de facturación, falta de modificación que, como veremos, plantea alguno que otro problema de interpretación.

17 Precepto que en su número 4 establece que *“la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del impuesto, al que se refiere el art. 18.2 de la Ley del Impuesto, será de 22.100 euros”*.

18 Y que, para 2014, es de 532,51 € al mes, esto es, 6390,12 € al año (Ley 22/2013, de 23 de diciembre).

19 Establece al respecto el art. 18.2, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que *“en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento”*.

20 El Alto Directivo viene regulado en el Real Decreto 1382/1985, EDL 1985/8994 RD 1382/1985 de 1 agosto 1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de Alta Dirección. De acuerdo con lo dispuesto en su art. 1.2, *“se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad”*.
En la práctica, el hecho de que tengan poderes muy amplios y que se pueda justificar que los han utilizado habitualmente son criterios básicos para entender que tienen tal condición.

21 Establece dicho precepto que no son deducibles *“los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*.

4.2. Consecuencias jurídicas de su no consideración como rendimientos del trabajo

La calificación como rendimientos de actividades económicas de las rentas obtenidas por los contribuyentes de sociedades en las que participan por el desarrollo de actividades profesionales, tiene también otras consecuencias importantes.

En efecto; hasta hoy, tales rendimientos se podían calificar como rendimientos del trabajo, al menos, en determinadas circunstancias; calificación que afectaba no sólo a los rendimientos por la prestación de servicios *"estricto sensu"*, sino a otras rentas que se pudieran percibir como consecuencia del trabajo del profesional en la sociedad, como dietas, kilometraje, tickets restaurantes, cursos de formación, etc. Es cierto que para la DGT la mayoría de estos últimos son conceptos exclusivamente de aplicación a supuestos en los que existe una relación laboral, criterio que no compartimos y que obedece al empeño de pretender acercar el concepto de rendimiento del trabajo al de trabajo por cuenta ajena propio del Derecho del Trabajo, acercamiento al que favorece la propia terminología que la ley utiliza al hablar de *"trabajo"*, *"empleo"* o *"empleador"*.

En cualquier caso, lo cierto es que con la nueva redacción del art. 27) estamos ante un rendimiento de la actividad económica. En consecuencia, los importes que se perciban por tales conceptos son un mayor rendimiento íntegro de la misma, sin perjuicio de la deducción de aquellos gastos que, como tales, el contribuyente pueda acreditar, ingresos que hay que documentar mediante la correspondiente factura y sobre los que hay que repercutir, también, y en su caso, el IVA que corresponda. Si tales ingresos derivan de la condición de socio, accionista o partícipe, podríamos incluso estar ante un rendimiento del capital mobiliario.

En definitiva, este nuevo *"marco"* fiscal desincentiva, o puede hacerlo, el acceso a la condición de socio de profesionales ya que, en muchos casos, empeora el tratamiento fiscal de las rentas pactadas y puede no compensar su nueva condición como socio. Hace igualmente difícil un plan de carrera basado en acciones ya que altera, también, su tratamiento fiscal en la medida en que desde el mismo momento que se adquiere la condición de socio se modifica la calificación de las rentas que se obtienen por el ejercicio de su actividad profesional y, por tanto, no le es ya de aplicación lo dispuesto al respecto en el art. 18.2.b) de la LIRPF.

4.3. Consecuencias jurídicas de la calificación como rendimiento de actividades económicas del nuevo supuesto incluido en el art. 27)

Sin duda, el nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas que recoge el art. 27) de la LIRPF tiene otras consecuencias jurídicas en el ámbito del propio impuesto o de otros distintos. Veámoslas por separado.

4.3.1. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

4.3.1.1. Retenciones

El art. 99.2) de la LIRPF, establece que *"las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor,*

en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan”.

Por su parte, el art. 101.5, letra a), de la Ley en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, señala que *“los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán el 18 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria”*²². No obstante, *“se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente”*. Así mismo, prosigue, *“el porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio”*. Por su parte, tales *“porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley”*, esto es, a la que corresponde por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Resulta pues claro que, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, la sociedad ha de practicar la retención del 18/19 por 100 sobre los rendimientos que satisfaga al contribuyente por la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, siempre que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el RETA o en una Mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

Por su parte, el art. 95.1 del Real Decreto 439/2007, EDL 2007/15093 RD 439/2007 de 30 marzo 2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, (en adelante, RIRPF), señala en su párrafo segundo que *“en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 9 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades”*.

Pues bien, ¿es de aplicación dicho precepto en el supuesto que ahora comentamos? No hay duda que en una interpretación literal de la norma, sí. Es más, el legislador hubiese podido optar por impedir sin más su aplicación si así lo hubiese deseado. Sin embargo, no es menos cierto que en la mayoría de los casos estaremos ante contribuyentes que ya ejercían una actividad profesional con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma aunque sus rentas no se calificaran hasta entonces como rendimientos de actividades económicas. Por tal motivo, consideramos que la aplicación del tipo de retención reducido no es de aplicación cuando el socio viniese desarrollando con anterioridad ya su actividad profesional a través de la sociedad en la que participa. Así, hay que entender, también, la referencia que el RIRPF hace en el sentido de que no se hubiera ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

22 No obstante, la Disposición adicional trigésima primera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, - EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014 por el que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, EDL 2006/298871 Ley 35/2006 de 28 noviembre 2006, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, LIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, EDL 2004/3428 RDLeg. 5/2004 de 5 marzo 2004, y otras normas tributarias, establece en su número 2, segundo párrafo, que *“en el período impositivo 2015, los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 18 por ciento previstos () en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley, (será) del 19 por ciento”*.

A mayor abundamiento, el número 2) del art. 95 del RIRPF establece que *“a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales (...), los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”*; precepto que, en coherencia con lo dispuesto en el art. 27), hay que entender en el sentido de que si el ejercicio de tales actividades ya se venía desarrollando con anterioridad a la entrada en vigor de su nueva redacción, no será de aplicación, como decíamos, el tipo de retención reducido.

En cualquier caso, nótese, también, que la norma se refiere a *“contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales”*. Parece pues obvio que su inicio se produce cuando el socio inicia su actividad, esto es, cuando empieza a obtener rendimientos de la sociedad en la que participa por el desarrollo de actividades profesionales en el seno de la misma y con independencia de cuál fuera su calificación a los efectos del impuesto.

En definitiva, hay que distinguir entre nuevo criterio de calificación de determinadas rentas, y el inicio efectivo en el ejercicio de actividades profesionales.

Por último, el art. 95.3) del RIRPF señala en su segundo párrafo que *“no se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo”*.

4.3.1.2. Pago fraccionado

El art. 99.7) de la LIRPF, establece que *“los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen”*.

Por su parte, el art. 109.1) del RIRPF, señala que *“los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes”*.

No obstante, el número 2) de idéntico precepto señala que *“los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta”*. Y a tales efectos, su número 5) precisa que *“en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado”*.

En consecuencia, y en el supuesto que comentamos, no existe obligación de presentar pago fraccionado en la medida que la totalidad de los rendimientos íntegros que el contribuyente obtenga de la sociedad en la que participa están sujetos a retención.

4.3.1.3. Determinación del rendimiento neto y obligaciones registrales

El art. 30.1) de la LIRPF, en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, establece que *“la determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada”*.

La modalidad simplificada, prosigue, *“se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan”*.

El contribuyente del nuevo supuesto de actividades económicas previsto en el art. 27) de la ley, ha de optar pues por la modalidad simplificada del método de estimación directa o renunciar a la misma.

En este sentido, y de acuerdo con lo que establece el art. 29.1) del RIRPF, hay que tener en cuenta que la renuncia a la modalidad simplificada, que surte efectos para un período mínimo de tres años, prorrogable tácitamente para cada uno de los años siguientes, se ha de efectuar durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que ha de surtir efecto, de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, EDL 2003/63955 RD 1041/2003 de 1 agosto 2003, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del IAE.

En el caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

Recordar, igualmente, que la renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada suponen que el contribuyente determine durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

En lo que se refiere a las normas para determinar el rendimiento neto, el art. 30.2) de la LIRPF recoge las reglas especiales al respecto, entre otras, y que nos afectan en el supuesto en concreto que ahora analizamos, las siguientes:

1.ª Son gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el RETA, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, -EDL 1995/16212 Ley 30/1995 de 8 noviembre 1995-, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.

2.ª Son también gasto deducible las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco

años que convivan con él. El límite máximo de deducción es de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente.

3.ª Así mismo, y en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, hay que tener en cuenta las reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles, incluidos los de difícil justificación; en concreto:

1ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014- y que afecten a este concepto.

2ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto. Dicho porcentaje no es de aplicación cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el art. 32.2) de la Ley del impuesto²³.

23 Establece dicho precepto en su redacción vigente a partir del 1 de enero de 2015, que los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros si cumplen los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

- a) El rendimiento neto de la actividad económica se ha de determinar con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de la Ley.
- b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del IS sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la LIS.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artículo 17.2 de la Ley, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.
- f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

En el caso en concreto que ahora analizamos, hay que tener en cuenta que se puede incumplir el requisito previsto en la letra b) y, con casi toda seguridad, el previsto en la letra e) ya que, lo normal, es que a los efectos de la exención en el IP y de la reducción en el ISD por empresa familiar, el contribuyente perciba rendimientos del trabajo en su condición de Administrador o miembro del Órgano de Administración, exención y reducción que se consiguen igualmente si el requisito de realizar funciones de dirección lo cumple cualquier otra persona del grupo de parentesco.

Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

- a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:
 - a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.
 - b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.
- b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

En cualquier caso, la cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, no puede ser superior a 2.000 euros anuales.

En cuanto a las obligaciones registrales, el art. 68.5) del RIRPF, establece que *“los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:*

- a. Libro registro de ingresos.*
- b. Libro registro de gastos.*
- c. Libro registro de bienes de inversión.*
- d. Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.”*

En consecuencia, hay que cumplir con las citadas obligaciones registrales que, en la mayoría de los casos que comentamos, se limitarán, de hecho, al libro registro de ingresos y, en su caso, al de gastos, ya que las inversiones las realizará normalmente la sociedad a través de la que se prestan los servicios profesionales; lo mismo que ocurrirá con las provisiones de fondos y suplidos.

4.3.1.4. Obligación de expedir factura

El art. 26) del Real Decreto 1619/2012, EDL 2012/256184 RD 1619/2012 de 30 noviembre 2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, recoge las particularidades de la obligación de documentar las operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, su número 1 establece que *“los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que obtengan rendimientos de actividades económicas, estarán obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad en los términos previstos en este Reglamento, cuando determinen dichos rendimientos por el método de estimación directa, con independencia del régimen a que estén acogidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

Nótese que, sin perjuicio de su condición de empresario o profesional a efectos del IVA, los contribuyentes por el IRPF que obtengan rendimientos de actividades económicas, están obligados a expedir factura y copia de ésta por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad, cuando dichos rendimientos se determinen por el método de estimación directa.

En consecuencia, y sin perjuicio de su sujeción al IVA, existe en estos casos obligación de emitir factura y copia de la misma.

Quando no se cumplan los citados requisitos, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

- a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.
- b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

La reducción prevista en este número 3º conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley no podrá exceder de 3.700 euros.

Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo.

En cuanto a la descripción de la operación, hay que recoger, y según cada caso, el importe y concepto por el que se perciben los rendimientos, por ejemplo, importe mensual de la prestación de servicios (o de la prestación accesoria prevista en el correspondiente artículo de los Estatutos Sociales) de acuerdo con lo pactado con la sociedad (o de acuerdo con lo acordado por la Junta General de la fecha que corresponda) correspondiente al ejercicio de la actividad profesional en su condición de socio (o socio profesional) en el seno de la propia sociedad profesional. En este sentido, es conveniente que exista un acuerdo de retribución aprobado por la Junta General y que, en el caso de sociedades profesionales, es la concreción económica de la prestación accesoria que como socio profesional está obligado a prestar.

4.3.2. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

4.3.2.1. Consideraciones generales

Una de las cuestiones más delicadas que plantea la regulación del nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas recogido en el art. 27), es su fiscalidad en el IVA.

Está claro que la configuración normativa de este nuevo supuesto viene a reconocer la dificultad interpretativa de entenderlo incluido entre los que con carácter general se recogen en la definición que de rendimientos de actividades económicas hace el art. 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, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- son éstas, y no sus socios, quienes cumplen con tal requisito. Éstos, 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 *"estricto sensu"* 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 IRPF, cuestión que plantea la duda de si tales casos se pueden considerar subsumidos en el concepto de empresario o profesional que el IVA recoge, duda que, en nuestra opinión, hay que resolver negativamente.

En efecto; el art. 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 art. 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”*.

Así mismo, su art. 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, -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, no se puede entender *“estricto sensu”* 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 art. 3) del Código de Comercio. Y por idénticas razones a las apuntadas, tampoco existe obligación de contribuir por el IAE.

En consecuencia, el contribuyente a que se refiere el nuevo supuesto recogido en el art. 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 art. 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 incorporeal 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, numero 5º), 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 art. 9.1) señala que se consideran sujetos pasivos *“quienes realicen con carácter independiente () cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*. Por su parte, su art. 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*

conciene 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 su Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto nº C-202/1990 -EDJ 1991/22695 STribunal de Justicia (UE) Sala 5ª 25-07-1991-, 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 sólo 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-355/2006, J.A. Van Der Steene, -EDJ 2007/188517 STribunal de Justicia (UE) Sala 2ª 18-10-2007- 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 ésta". 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, EDJ 2009/244892 STribunal de Justicia (UE) 12-11-2015, Asunto C-154/2008, 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. 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).

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. Sin embargo, esto no significa que dicha actividad se realice con carácter "independiente". No es pues de extrañar que la DGT, en su Consulta V0933/2014, 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 (éstos) 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 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 *“estricto sensu”* 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 sólo 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 sólo 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 *“estricto sensu”*, 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- deviene pues fundamental para el análisis adecuado de la cuestión que comentamos²⁴.

24 Así, por ejemplo, y con relación a la retribución, su art. 17.1.f) establece que *“en cuanto al régimen de retribución de la prestación accesorio*

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 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 sólo 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, ésta se realiza con carácter de independencia.

Si no es así, esto es, si el profesional no asume el riesgo económico de la actividad, ésta 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 *“estricto sensu”*. Hay pues que averiguar si concurren los requisitos del art. 1) de la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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

de los socios profesionales, podrá ser de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del art. 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 ésta la mayoría de los derechos de voto de los socios profesionales”.

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

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)) -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- 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 éste no concorra.

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" nºs 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente²⁵, y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

25 Introduction "working paper" nº 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.

- 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 aquélla realiza y quien asume los derechos y obligaciones dimanantes de las

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.

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 Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 18 de octubre de 2007, Asunto nº C-355/2006 -EDJ 2007/188517 STribunal de Justicia (UE) Sala 2ª 18-10-2007-, señala que *“si bien la actividad (desarrollada por la sociedad) era realizada tan sólo 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 ésta”*. 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- le es de aplicación, no está sujeta al IVA salvo, tal vez, 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 es el criterio de la DGT. En efecto; tanto en la Consulta Vinculante V1492-08, de 18 de julio, como en la V0179-09, de 2 de febrero, 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 5º 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”*²⁶.

26 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”*.

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 presar 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. 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 económico²⁷.

Sin embargo, esta no es la construcción jurídica que la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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: el riesgo económico lo soporta la entidad 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 clientes. Y para desarrollar tales servicios no se suscribe ningún tipo de contrato con los socios, sino que éstos se obligan, en el

27 En este sentido, son muy ilustrativos los fundamentos que se recogen en el número 3 de la contestación a la Consulta Vinculante V0179-09, 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 éste 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»”*.

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 claridad²⁸.

En consecuencia, es obvio que en estos casos concretos no hay sujeción al IVA porque no hay, en términos comunitarios, una situación de “independencia” sino de “subordinación”. Y no hay independencia, insistimos, porque es la sociedad quien soporta los riesgos económicos de las operaciones que se realizan, cuestión ésta esencial para determinar la sujeción al impuesto.

La Consulta Vinculante V0933/2014, de 2 de abril, analiza también idéntica cuestión aunque desde una perspectiva muy diferente. La cuestión que en ésta 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 distintas²⁹.

28 El art. 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 art. 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 art. 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 art. 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 éstas puedan incurrir en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyen el objeto social”.

Por su parte, su art. 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 art. 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 art. 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 art. 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, éste 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.

29 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,

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 administrador³⁰.

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 art. 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

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 por 100 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 por 100 restantes. Para el desarrollo de la actividad profesional, la sociedad cuenta con la colaboración de dos profesionales autónomos y una persona con contrato laboral.

- 30 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 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”*”.

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, éste, 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, 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 sólo (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; Sentencia que, recordémoslo, concluye *“que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles (están sujetos al IVA), toda vez que (éstos) 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 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 éste 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, C-355/2006 y C-154/08.

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 sensu contrario, 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 de 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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, ésta, 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 art. 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 IVA³¹.

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

En efecto; en opinión de CAAMAÑO³², *“aunque es necesario y urgente que la DGT se pronuncie sobre este extremo”, el “legislador fiscal ha impreso en la LIRPF una fictio 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.

Esta es también de hecho el criterio del TJCE que, en su Sentencia de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154-08, 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 (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 HERNÁNDEZ, la cuestión es también clara³³: *“la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones”*. Esta conclusión, prosigue, *“cumple con lo dispuesto en el art. 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 art. 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”.

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*

31 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 V2556-06, de 21 de diciembre de 2006, 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.

32 CAAMAÑO, Miguel. *“A propósito de la naturaleza de las rentas de los socios profesionales”*. Inédito. 2015.

33 MARTÍN HERNÁNDEZ, Javier. *“Hacienda y sociedades profesionales”*. CINCO DÍAS, Tribuna. 23 de febrero de 2015.

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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- tiene al respecto. El carácter personalismo 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 autores³⁴. 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 sujeto, 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 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”.

34 GARCÍA NOVOA, César. “El IVA en las retribuciones de los socios profesionales y la reforma del IRPF”. Colegio de Economistas de Pontevedra, 2015.

Sea como fuere, coincidimos con el único punto común que hay en los tres autores: la necesidad de que la DGT aclare esta cuestión.

4.3.2.2. La Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015

4.3.2.2.1. 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 brevísimo espacio de tiempo se han publicado dos versiones.

Ante todo, conviene analizar su valor jurídico. Y al respecto, el art. 12.3) de la LGT 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, acláremoslo, ya existían antes, y que la reforma sólo 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”* nº 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 nº V0933/2014, de 2 de abril, 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, no habla de *“relación de dependencia empleador-empleado”* sino de vínculo de subordinación, concepto, éste, 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 sólo 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, ésta, 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, ésta señala igualmente que *"si bien la actividad () de la sociedad era realizada tan sólo 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, 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 y que no es otro que interpretar la expresión *"lazos de subordinación"*.

Cuarto.- Omite toda referencia a la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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.

Quinto.- 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-, régimen cuya regulación no se recoge en ninguno de los anexos que se adjuntan a la Nota.

Sexto.- Se limita a reproducir los fundamentos recogidos en la Resolución de la DGT V0933-14 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 5º 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, 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.

Séptimo.- 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 V0933-14, 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 5º 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 al 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 7.5º 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”* recogen. 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.

Octavo.- 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 aquélla, 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 éstos puedan en su caso incurrir si aquéllas son contrarias a derecho. Es cierto, hay que decirlo, que la Nota se limita en este sentido a reproducir la Resolución de la DGT V0933-14 que, a su vez, reproduce diversas Sentencias de la Sala de lo Social del TS.

Noveno.- 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.

Décimo.- 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.

4.3.2.2.2. Análisis crítico

Aunque somos conscientes que la nueva redacción del art. 27) de la ley del IRPF zanja, o pretende zanjar, la cuestión relativa a la calificación jurídica de los rendimientos obtenidos por los socios profesionales en los que concurren las circunstancias recogidas en aquél, 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 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.

4.3.2.2.2.1. 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 que analiza, precisamente, las notas de ajenidad y dependencia. La AEAT recuerda, también, que la DGT, en su Resolución V1492-08, 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.

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 *“estricto sensu”*.

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 art. 17) de la Ley del IRPF 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 sólo 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 art. 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, ésta 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 art. 17) requiere determinar si concurren o no los requisitos del art. 27.1) de la Ley del IRPF, 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 perceptor de la renta exista.

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

4.3.2.2.2.2. 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 determinados requisitos, es porque sin tal modificación su encaje en la definición general que el art. 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, sólo 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 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 V1492-08, de 18 de julio).

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 éstos residen en sede del socio es evidente que es éste, 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 relevancia 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 art. 42.2), tercer párrafo, de la ley del IRPF, 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*³⁵; precepto que fue derogado el 31/12/2006^{36 37}. No deja de ser curioso que el legislador, acertadamente, conceda relevancia a los medios personales y materiales en el supuesto en concreto de actividades 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

35 El art. 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 art. 42) de la Ley del IRPF, *“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, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el 44632 Jueves 19 diciembre 2002 BOE núm. 303 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.

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”.

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

Fase 1: Art. 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, éstas 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: Art. 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 enero 2003. *Derogación*: 11 marzo 2004, cuando la Ley 40/1998, de 9 de diciembre quedó derogada con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, decimotercera, decimoquinta y decimotava y la disposición final cuarta, que conservarán su vigencia, por la letra a) del número 1 de la disposición derogatoria única del R.D. 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: Art. 45.2) del nuevo Texto Refundido de la Ley del IRPF (Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo). Mantiene el matiz de las sociedades profesionales *“con estructura”*. Transcribe literalmente el art. 42.2) anterior. *Entrada en vigor*: 11 marzo 2004. *Derogación*: 31 diciembre 2006.

Fase 4: art. 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 enero 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”.

37 La normativa del IS hace también referencia expresa a las sociedades profesionales con estructura. En efecto; el art. 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 art. 18.6) de la Ley 27/2014 •EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014, 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”.*

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 concurran 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 sólo 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 porqué 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 sólo 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Y lo es, porque el ejercicio de una actividad profesional por una sociedad, sólo es posible si estamos en presencia de una sociedad profesional; de una sociedad a la que imperativamente la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007- le es de aplicación; norma, ésta, 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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 *"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 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-202/1990, que los profesionales *“soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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, -EDL 2007/58349 Ley 20/2007 de 11 julio 2007- recogida, por cierto, en el anexo de la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015, en su art. 11.1) señala que son *“trabajadores autónomos económicamente dependientes (...) aquéllos 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 económica³⁸.

Pues bien; la norma en cuestión no sólo 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 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades profesionales, sino que en su art. 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.
- 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 aquélla.

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 éstos como personal de la sociedad, requisito, no obstante, que para su correcta valoración requiere de su análisis conjunto con otros más.

38 Así, por ejemplo, la DGT, en su Resolución de 10 de junio de 2009, V1377-09, 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".

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 *"estricto sensu"* 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 quien 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 soluciona 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 éstos 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.

4.3.2.3. 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 aquél 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 éste 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 éste 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 sólo 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 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 ésta 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 ésta 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 aislada³⁹.

39 A mayor abundamiento, las consideraciones de NAVARRO EGEEA sobre indicios de lata 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 nº 00/278/2007. 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 EGEEA, Mercedes. "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.*

4.3.2.4. A modo de conclusión

Sin duda, la conclusión más importante es la necesidad de que la DGT fije cuanto antes unos criterios orientadores y claros que refuercen la seguridad jurídica en lo concerniente a la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios que los socios profesionales realizan.

Dicho esto, es evidente que la reforma del art. 27) del IRPF está produciendo más dudas que las que su reforma pretendía solucionar.

Centrándonos en el IVA, es evidente que el criterio administrativo aplicado hasta hoy se ha de revisar profundizando en los criterios recogidos en los citados *"working papers"* y teniendo en cuenta la Ley 2/2007 -EDL 2007/9732 Ley 2/2007 de 15 marzo 2007-. Y en este contexto, la solución más razonable es la de considerar que estamos ante el ejercicio individual de la profesión y, por tanto, ante una operación sujeta al IVA, cuando la sociedad de la que el profesional es socio se trata de una sociedad de medios, y que estamos ante una operación no sujeta al IVA cuando se trata de una sociedad profesional. En cualquier caso, cada caso se ha de analizar individualmente teniendo en cuenta las circunstancias objetivas que concurran.

4.3.3. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Idénticas razones nos sirven ahora para justificar la no sujeción al IAE de los contribuyentes a los que se refiere el nuevo supuesto recogido en el art. 27) de la LIRPF.

En efecto; la Regla 3.^a, Capítulo Segundo, del Anexo II, Instrucciones, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, EDL 1990/14653 RDLeg. 1175/1990 de 28 septiembre 1990, por el que se aprueban las Tarifas y las Instrucciones del IAE, establece en su número 1) que *"tienen la consideración de actividades económicas, cualesquiera actividades de carácter () profesional (). A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter () profesional (), cuando suponga 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"*.

Bien es cierto que las consecuencias jurídicas de interpretar la no sujeción al impuesto se circunscriben en este caso a los aspectos meramente formales ya que el art. 82) del Real Decreto Legislativo 2/2004, -EDL 2004/2992 RDLeg. 2/2004 de 5 marzo 2004-, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece en su número 1 que están exentas del impuesto *"las personas físicas y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros"*.

En cualquier caso, y en nuestra opinión, estamos ante un supuesto de no sujeción que refuerza, a su vez, la no sujeción en el IVA.

4.3.4. Consecuencias jurídicas en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Otra cuestión importante es la relativa a la exención en el IP y a la reducción en el ISD, en ambos casos, por tratarse de empresa familiar.

Al configurar la nueva LIRPF un nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas, la exención y reducción en el IP e ISD, respectivamente, opera sobre dos supuestos distintos: uno, el patrimonio profesional del socio, y que, según criterio administrativo, es, básicamente, su intelecto, o, mejor, su capacitación profesional; y otro, las acciones o participaciones que el socio ostenta de la sociedad profesional en la que participa.

Respecto al primero, el art. 1) del Real Decreto 1704/1999, EDL 1999/63359 RD 1704/1999 de 5 noviembre 1999, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP, establece que *“se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”*.

Por su parte, su art. 3.1) señala que *“la exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste”*. A estos efectos, *“se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto”*.

Señalar, por último, que de acuerdo con lo dispuesto en su art. 2.1), *“se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge”*.

En definitiva, si la renta obtenida en el ejercicio de su actividad profesional representa, al menos, el 50 por 100 del importe de la base imponible del IRPF, excluidas otras remuneraciones que el socio perciba en la sociedad profesional, los bienes y derechos afectos a su actividad económica están exentos del IP y la reducción en el ISD es también de aplicación siempre, claro está, que se cumplan los restantes requisitos que la norma exige al respecto.

Con relación a las acciones o participaciones que el socio ostenta de la sociedad profesional, el art. 5) de la disposición antes citada establece que para que resulte de aplicación la exención ha de concurrir, entre otras, la condición de que *“el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto”*.

A tales efectos, se consideran funciones de dirección los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano

de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En definitiva, para que las acciones o participaciones que el socio ostenta en la sociedad que participa estén exentas del IP, éste ha de percibir una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas, excluidos los de las actividades cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención. Esto exigirá, en la mayoría de los casos, que los estatutos prevean la retribución del cargo de administrador, cargo que incluye, recordémoslo, las funciones de Alto Directivo.

De esta forma, mientras los rendimientos de la actividad económica dan cobertura a la exención en el IP, y a la consiguiente reducción de los bienes y derechos afectos a la actividad desarrollada por el socio en el ISD, los rendimientos del trabajo derivados de su condición como administrador dan cobertura a la exención y reducción en dichos impuestos del valor de las acciones o participaciones que aquél ostente en la sociedad profesional.

Hasta la modificación ahora introducida, y de calificarse la renta obtenida por el socio como rendimiento del trabajo, se planteaba la duda de si las acciones o participaciones que éste ostentaba en la sociedad estaban exentas del IP cuando la remuneración que aquél obtenía por funciones distintas a las de dirección superaba el 50 por 100 de sus rendimientos del trabajo, duda que se resolvía negativamente, aunque con muchas dudas, ya que, si bien es cierto que tales rendimientos no procedían *"stricto sensu"* de funciones directivas, no se puede ignorar tampoco que la retribución como Director del Departamento Fiscal, por ejemplo, incluye, también, funciones efectivas de dirección.

4.3.5. Otras consecuencias jurídicas

4.3.5.1. Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

Además de las obligaciones citadas hasta aquí, no hay que olvidar, tampoco, otras obligaciones formales a cumplir por el contribuyente con relación al nuevo supuesto recogido en el art. 27) de la LIRPF, en concreto, el alta en el censo.

En efecto; el art. 3.2.a) del Real Decreto 1065/2007, EDL 2007/115078 RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece que el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores está formado por las personas que desarrollen en territorio español actividades empresariales o profesionales.

En este sentido, su art. 5) establece que en dicho Censo, además de los datos mencionados en el artículo 4, para cada persona o entidad constará, entre otras, la siguiente información:

- a. Las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, básicamente, y en nuestro caso, la declaración trimestral de IVA y el correspondiente resumen anual.
- b. Su situación tributaria en relación con los siguientes extremos:

- 1.º El método de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que desarrolle y, en su caso, la modalidad aplicada en el IRPF.
 - 2.º La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del método de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el IRPF.
 - 3.º La sujeción del obligado tributario al régimen general del IVA.
 - 4.º La clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en el Real Decreto 475/2007, EDL 2007/20358 RD 475/2007 de 13 abril 2007, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).
 - 5.º La relación, en su caso, de los establecimientos o locales en los que desarrolle su actividad económica, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos, establecimiento que coincidirá normalmente con el que se desarrolla la actividad profesional por parte de la sociedad.
- c. El número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, mediante el cual desarrolle, total o parcialmente, sus actividades.

Además, y de acuerdo con lo previsto en su art. 4.1), en el Censo de Obligados Tributarios, del que forma parte el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, han de constar también los siguientes datos:

- a. Nombre y apellidos, sexo, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento, estado civil y fecha del estado civil.
- b. Número de identificación fiscal español.
- c. Condición de residente o no residente en territorio español.
- d. Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación.

Por su parte, su art. 9.1) establece igualmente que *“quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo”,* declaración que, de acuerdo con su número 2, *“deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive”.*

Esta declaración, y de acuerdo con su art. 9.4), se ha de presentar, *“según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo”.*

Por último, su art. 10.1) señala que *“cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación”,* declaración que se ha de presentar *“en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación”* (art. 10.4).

En consecuencia, hay que presentar la correspondiente alta en el censo o, en su caso, la oportuna modificación censal.

Es obvio, por su parte, que en los casos en los que no se haya de repercutir IVA, y como la Nota de la AEAT de 10 de febrero de 2015 señala, *“aunque, a efectos de IRPF, (el contribuyente) calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por ese motivo”*.

4.3.5.2. Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

El art. 31) del Real Decreto 1065/2007, EDL 2007/115078 RD 1065/2007 de 27 julio 2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece que *“de acuerdo con lo dispuesto en el art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el art. 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas”*. A estos efectos, concreta, *“se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el art. 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido” y “las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el art. 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e)”*.

De la mera lectura de dicho precepto, se podría concluir sin excesiva dificultad que en la medida que en nuestro caso no estamos ante un empresario o profesional a los efectos del IVA, no hay obligación de presentar declaración alguna.

No obstante, y para quienes no compartan ese criterio, existe otra razón para ello: el art. 33.2.i) de idéntica disposición, que establece que quedan excluidas del deber de declaración las *“operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente”*.

En la medida que las retenciones que se practican al contribuyente están incluidas entre las obligaciones periódicas de suministro de información a las que la sociedad retenedora está sujeta, el contribuyente que obtiene los rendimientos de la sociedad en la que participa no tiene que incluirlos en dicha declaración.

5. Sociedades Civiles de Profesionales: breve referencia

El art. 6) de la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-, establece en su número 1 que *“las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X*

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”.

Por su parte, su número 2, establece que *“las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”*.

Así mismo, el art. 7.1.a) de idéntica disposición, establece que son *“contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

Finalmente, el art. 8, apartado 3), de la LIRPF establece que *“no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley”*, precepto que, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Final Sexta, letra b, de la Ley 26/2014, -EDL 2014/199484 Ley 26/2014 de 27 noviembre 2014-, entra en vigor el 1 de enero de 2016.

En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2016, las sociedades civiles que tengan objeto mercantil son sujetos pasivos del IS.

¿A qué sociedades en concreto nos estamos refiriendo? Pues en términos generales, y sin profundizar aquí, a todas aquéllas con objeto mercantil, sea cual sea su forma, excepción hecha de las sociedades profesionales, agrícolas y artesanales que son siempre y por su objeto civiles⁴⁰. Nos estamos refiriendo, pues, a las denominadas sociedades mercantiles irregulares.

Huelga decir que la denominación formal elegida, sociedad civil o comunidad de bienes, es irrelevante. Lo trascendente es que estemos en presencia de una sociedad, sea cual sea su denominación social, que desarrolle actividades que por su objeto son mercantiles y, obviamente, con personalidad jurídica.

Quedan por tanto excluidos los supuestos de mera cotitularidad, tenencia y arrendamiento de bienes, siempre que éstos no se realicen de forma mercantil.

40 El art. 1670 del Código Civil, establece que *“las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código”*. Por su parte, el art. 2 del Código de Comercio señala que *“los actos de comercio, sean o no comerciantes los que los ejecuten, y estén o no especificados en este Código, se registrarán por las disposiciones contenidas en él; en su defecto, por los usos del comercio observados generalmente en cada plaza, y a falta de ambas reglas, por las del Derecho común”*. Y en este sentido, su art. 3 concreta que *“existirá la presunción legal del ejercicio habitual del comercio 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”*.

Sin embargo, el art. 001-2.1 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil amplía el concepto operadores del mercado sujetos al Código de Comercio al incluir en el mismo los siguientes supuestos: a) Los empresarios, en concreto: 1º. Las personas físicas que ejerzan o en cuyo nombre se ejerza profesionalmente una actividad económica organizada de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, incluidas las actividades agrarias y las artesanales. 2º. Las personas jurídicas que tengan por objeto alguna de las actividades indicadas en el número anterior. 3º. Las sociedades mercantiles, cualquiera que sea su objeto.

b) Las personas físicas que ejerzan profesionalmente y en nombre propio una actividad intelectual, sea científica, liberal o artística, de producción de bienes o de prestación de servicios para el mercado.

c) Las personas jurídicas que, aun no siendo empresarios y con independencia de su naturaleza y objeto, ejerzan alguna de las actividades expresadas en este artículo, así como los entes no dotados de personalidad jurídica cuando por medio de ellos se ejerza alguna de esas actividades.

La modificación normativa es pues de mucho calado y afecta a un elevado número de pequeñas empresas.

Pero centrémonos aquí en lo que dicha modificación nos afecta con relación a la retribución de administradores y al nuevo supuesto de rendimiento de actividades económicas recogido en el art. 27) de la LIRPF.

Para ello, conviene distinguir entre sociedades civiles de profesionales y sociedades, digámosles, mercantilmente irregulares o civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica.

Hay que señalar, en primer lugar, que el art. 27) no es de aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas, como es el caso de las sociedades civiles de profesionales, a las que les resulta de aplicación el régimen especial regulado en los arts. 86) a 90), ambos inclusive, de la Sección Segunda de la LIRPF. En este sentido, el art. 88) de la Ley establece que *“las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos”*, esto es, en nuestro caso, rendimientos de actividades económicas.

No obstante, y en caso de que prospere la actual propuesta de reforma del Código de Comercio, este tipo de sociedades civiles pasarán a ser sociedades con objeto mercantil a cuyos socios sí que les resultará de aplicación la nueva redacción del art. 27).

Así mismo, las sociedades civiles de naturaleza no profesional, en su actual configuración, tampoco presentan ningún problema propio de los administradores de una sociedad. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2016, a las sociedades civiles con objeto mercantil y personalidad jurídica les afecta, de pleno, dicha problemática, en la medida en que tales sociedades han de designar un administrador cuya retribución será deducible en los términos que prevé la LIS -EDL 2014/199485 Ley 27/2014 de 27 noviembre 2014-. Por su parte, la retribución que perciban los socios por funciones distintas a las de Director General, Gerente o Alto Directivo, tendrán, normalmente, la consideración de rendimientos del trabajo con las particularidades propias del tipo de retención aplicable.

6. Reflexión final

El nuevo supuesto de actividad económica recogido en el art. 27) de la LIRPF, vigente a partir de 1 de enero de 2015, fija, sin duda, un criterio legal para calificar determinadas rentas, pero no consigue su objetivo último, que es garantizar la seguridad jurídica. Y no lo consigue porque la remisión a conceptos ajenos al Derecho Tributario plantea dudas que hay que resolver con criterios hermenéuticos.

Por tal motivo, y a modo de *“lege ferenda”*, proponemos construir un concepto tributario propio de actividad económica que se base en la presunción de que, en el caso de actividades profesionales, los medios de producción residen en sede del socio sea cual sea su grado de participación en la sociedad en la que se participa. Otra opción, claro está, es la de calificar tales rentas como rendimientos del trabajo a excepción de los rendimientos que los contribuyentes obtengan de sociedades profesionales en las que participan por los servicios prestados *“a”* la misma; opción, esta última, que requiere entender que el concepto de rendimientos del trabajo es un concepto que incluye todas las rentas que proceden del trabajo del contribuyente salvo que se trate de rendimientos de actividades económicas, concepto que no se puede interpretar a la luz de las notas propias del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, sino en el propio contexto del impuesto.

La reforma, a su vez, no clarifica, tampoco, la problemática inherente al IVA, dejando pues abierta la grieta de inseguridad jurídica que el impuesto plantea.

La situación es cuanto menos preocupante ya que se trata de un problema ajeno a toda situación de evasión, fraude, elusión o economía de opción y que, a pesar de ello, ha centrado la atención de la Administración Tributaria, circunstancia que invita, sin duda, a una serena reflexión que excede de la finalidad de este trabajo.



