

## CONSULTAS Y SENTENCIAS TEMA SOCIOS Y TRABAJADORES

ÍNDICE: (CONTROL+CLICK TE LLEVA AL DOCUMENTO QUE SEA)

1.	STJCE 18/10/2007: Caso Steen	2
2.	DGT 0800-02: Sociedades profesionales: socios y administradores solidarios	7
3.	DGT 0155-03: Ajenidad (monitores)	10
4.	DGT V1357-05: Dependencia laboral de médicos	11
5.	V1492-08: sociedad profesional	15
6.	V0179-09: Sociedades profesionales	18
7.	DGT Canarias V1365: cargo de administrador no es un servicio sujeto a IVA cuando el administrador es persona física	21
8.	TEAC 24/11/2009: Circunstancias de ajenidad	29
9.	TEAC 17/11/2009: Socios consultora (IVA)	38
10.	TEAC 26/2/2009: Socios consultora (IRPF)	51
11.	TSJ Baleares 30/11/2010	63
12.	TSJ Cataluña 27/02/2004	66
13.	TSJ Madrid 20/07/2009 (orden Social)	72
14.	TS 7/11/2007	83
15.	V2447/2008	92
16.	DGT V1247/2007	94
17.	STJCE 8/05/2008: ECOTRADE	96
18.	TSJCE 21/02/2008: Abuso en la interpretación de la norma	108
19.	STJCE 7/09/1999: Neutralidad	117

## 1. STJCE 18/10/2007: Caso Steen

Referencia: NFJ026440

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

*Sentencia de 18 de octubre de 2007*

*Sala 2.<sup>a</sup>*

*Asunto n.º C-355/06*

#### **SUMARIO:**

**IVA. Sujeto pasivo.** A efectos de la aplicación del art. 4.º 4.º párrafo segundo de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, sujeto pasivo, en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido expresado en ese artículo.

#### **PRECEPTOS:**

[Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo \(Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme\), arts. 2.º y 4.º.](#)

#### **PONENTE:**

*Don P. Kūris.*

En el asunto C-355/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 de la CE, por el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), mediante resolución de 28 de agosto de 2006, registrada en el Tribunal de Justicia el 30 de agosto de 2006, en el procedimiento entre

**J.A. van der Steen**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen, K. Schiemann y P. Kūris (Ponente) y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. D. Triantafyllou y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de junio de 2007;

dicta la siguiente

#### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4.º, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre el Sr. van der Steen y el Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (en lo sucesivo, «inspector»), relativo a la desestimación de una reclamación presentada contra una resolución de éste último por la que se consideraba como una unidad fiscal única, a efectos de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a una sociedad y al propio demandante, único administrador, accionista y empleado de la citada sociedad.

### **Marco jurídico.**

#### *Normativa comunitaria.*

3. El artículo 2.º, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4. Según el artículo 4.º de la Sexta Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

(...)

4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

(...))»

#### *Normativa nacional.*

5. El artículo 7.º, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968 (Staatsblad 1968, n.º 329; en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA») dispone:

«Es empresario cualquier persona que desarrolle de forma independiente una actividad económica.»

6. Conforme al artículo 7.º, apartado 2, de la Ley sobre el IVA, la «empresa» comprenderá tanto el ejercicio de una actividad empresarial o profesional como la explotación de los bienes con el fin de obtener ingresos de una forma continuada.

7. A tenor del artículo 7.º, apartado 4, de la mencionada ley:

«Las personas físicas y los organismos a efectos de la Ley General de Tributos del Estado que sean empresas a efectos del presente artículo, que tengan su domicilio o estén establecidos en los Países Bajos o que tengan en ellos un establecimiento estable y que estén vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo de forma tal que constituyan una unidad, serán considerados, a instancia o no de uno de ellos, como un solo empresario mediante resolución recurrible del inspector, a partir del primer día del mes siguiente al mes en el que el inspector adoptó tal resolución. Mediante orden ministerial se podrán adoptar normas sobre formación, modificación y terminación de la unidad fiscal.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial.**

**8.** El Sr. van der Steen explotaba, hasta el 6 de marzo de 1988, una empresa individual que prestaba servicios de limpieza. Por este motivo era empresario a efectos de la Ley sobre el IVA.

**9.** A partir del 6 de marzo de 1998, el interesado pasó a ser director y único accionista de la sociedad de responsabilidad limitada J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (en lo sucesivo, «sociedad»), constituida el 4 de julio de 1991, que reanudó y prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente la empresa individual. La sociedad como tal era empresaria a efectos de la Ley sobre el IVA.

**10.** El Sr. van der Steen había celebrado con la sociedad un contrato de trabajo a tenor del cual debía percibir un sueldo fijo mensual así como una paga anual de vacaciones por un importe equivalente al 8 % de su sueldo anual. La sociedad había de retener de su sueldo el impuesto sobre la renta y las primas de los seguros obligatorios. El Sr. van der Steen era el único empleado de la sociedad.

**11.** Puesto que la citada sociedad ya no podía hacer frente a sus deudas, presentó solicitud de declaración de quiebra en el transcurso del mes de diciembre de 2002. La sociedad fue declarada en quiebra el 5 de enero de 2005.

**12.** Del escrito de 18 de diciembre de 2002 se desprende que el Sr. van der Steen había solicitado al inspector que se le atribuyera un número de IVA distinto del de la sociedad con el fin de no constituir con su sociedad una unidad fiscal a efectos de la Ley sobre el IVA.

**13.** Mediante resolución de 28 de abril de 2004, el inspector decidió que el Sr. van der Steen y la sociedad constituirían, a partir del 1 de mayo de 2004, una unidad fiscal conforme al artículo 7.º, apartado 4, de la Ley sobre el IVA. En apoyo de tal resolución, el inspector se remitía a la sentencia n.º 35775 del Hoge Raad der Nederlanden, de 26 de abril de 2002. Al ser presentada una reclamación contra la citada resolución, el inspector confirmó su planteamiento el 16 de agosto de 2004, refiriéndose a una resolución del Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), de 24 de julio de 2002, fundada en dicha sentencia.

**14.** El Sr. van der Steen interpuso recurso contra las citadas resoluciones ante el Gerechtshof te Amsterdam. Este órgano jurisdiccional estima que tales resoluciones sólo pueden estar justificadas si el interesado cumpliera los requisitos para poder ser considerado como un empresario en el sentido de la Ley sobre el IVA, si bien no tiene la certeza de que esta conclusión sea compatible con el Derecho comunitario.

**15.** Según el Gerechtshof te Amsterdam, no cabe afirmar que el Sr. van der Steen se encontrara en una relación de dependencia con respecto a la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta sin embargo si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7.º, apartado 4, de la Ley sobre el IVA, que es la norma por la que se adapta el Derecho nacional a lo dispuesto en el artículo 4.º, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, puede considerarse que el interesado realiza sus actividades de forma independiente aunque no se considere que desarrolle actividades económicas con carácter independiente en el sentido del artículo 4.º, apartado 1, de la mencionada Directiva.

**16.** En estas circunstancias, el Gerechtshof te Amsterdam decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 4.º, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que si una persona física tiene como única actividad el ejercicio efectivo de todas las funciones derivadas de las actividades de una sociedad de responsabilidad limitada de la que es administrador único, socio único y único “miembro del personal”, tales actividades no tienen carácter económico porque se realizan en el marco de la administración y representación de la sociedad de responsabilidad limitada y, por tanto, no se llevan a cabo en el tráfico económico?»

### **Sobre la cuestión prejudicial.**

**17.** Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide en esencia que se dilucide si, a efectos de la aplicación del artículo 4.º, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4.º, apartado 1, de la Sexta Directiva.

**18.** Debe recordarse de entrada que el artículo 4.º, apartado 1, de la Sexta Directiva considera como sujeto pasivo a una persona que realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo.

**19.** El artículo 4.º, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva aclara que los términos «con carácter independiente» excluyen del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculados por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

**20.** El apartado 4, párrafo segundo, del mencionado artículo dispone que, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, los Estados miembros quedarán facultados para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

**21.** En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

**22.** En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

**23.** En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, 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.

**24.** En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I-4247, apartado 13).

**25.** Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen 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.

**26.** De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

**27.** Las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089) y de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, Rec. p. I-419), no pueden sustentar una interpretación distinta de la referida disposición.

**28.** Así, en la sentencia Heerma, antes citada, después de haber llegado a la conclusión de que el arrendamiento de un bien por el interesado a la sociedad civil con la cual se hallaba relacionado y por el cual percibía un alquiler constituía una prestación a título oneroso en el

sentido del artículo 2.º de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 17 de la citada sentencia, que un socio que cede en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad que tiene la calidad de sujeto pasivo y de la cual forme parte, actúa con carácter independiente en el sentido del artículo 4.º, apartado 1, de la Sexta Directiva.

**29.** De la misma forma, en el apartado 18 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia aclaró que, en cuanto a la actividad controvertida, entre la sociedad y el socio no existían lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4.º, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Al contrario, éste, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actuó en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando fuera simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

**30.** En el asunto principal, está acreditado que el Sr. van der Steen, aun siendo el único administrador y el único accionista de la sociedad, ejercía sus funciones en el marco de un contrato de trabajo. De ello se deduce que la situación del Sr. van der Steen no era la descrita en la sentencia Heerma, antes citada, y que, como ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, en la medida en que los servicios que el interesado prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del citado contrato de trabajo, los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA por los términos inequívocos del artículo 4.º, apartado 4, de la Sexta Directiva.

**31.** Por otra parte, el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en el apartado 26 de la sentencia Asscher, antes citada, al estimar que un director de una sociedad de la que era el único accionista no ejercía su actividad en el marco de una relación de subordinación, de forma que no podía ser considerado «trabajador» en el sentido del artículo 48 del Tratado de la CE (actualmente artículo 39 de la CE, tras su modificación), sino que debía ser considerado como una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo 52 del Tratado de la CE (actualmente artículo 43 de la CE, tras su modificación), no puede aplicarse por analogía al presente asunto principal, que es ajeno a la libre circulación de las personas, se halla comprendido únicamente dentro del ámbito de aplicación del IVA y cuyo objeto es determinar la calidad de sujeto pasivo.

**32.** Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que, a efectos de la aplicación del artículo 4.º, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4.º, apartado 4, de la referida Directiva.

#### **Costas.**

**33.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**A efectos de la aplicación del artículo 4.º, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista,**

**administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4.º, apartado 4, de la referida Directiva.**

Firmas

## **2. DGT 0800-02: Sociedades profesionales: socios y administradores solidarios**

<b>Nº. CONSULTA</b>	0800-02
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>FECHA SALIDA</b>	27/05/2002
<b>NORMATIVA</b>	Ley 40/1998, Arts. 16-1, 43
<b>DESCRIPCION</b>	Sociedad Limitada cuyo objeto social es la prestación de servicios jurídicos, y que tributa en el epígrafe 841 del IAE como actividad profesional. La mencionada Sociedad está constituida por tres socios abogados que son a su vez administradores solidarios.
<b>CUESTION</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Calificación y retención de las retribuciones que perciben los tres socios de la sociedad por la realización de su trabajo como abogados y por ejercer las funciones de administradores. - Tributación de los dividendos y demás participaciones en los beneficios.</li><li>- Calificación del abono, en su caso, por parte de la sociedad, de las cuotas del Régimen Especial de Autónomos.</li><li>- En relación al IAE, se consulta si además de tributar la empresa por el epígrafe 841, es necesario a su vez que un profesional persona físicas tribute por el epígrafe 731.</li></ul>
<b>CONTESTACION</b>	<p>En relación a las cuestiones planteadas se informa lo siguiente:</p> <p>A) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1ª.- El artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, señala que “se considerarán rendimientos íntegros 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”.</p> <p>Por su parte, el citado artículo 16, en su apartado 2, letra e) de dicha Ley del Impuesto, califica de rendimientos del trabajo expresamente a “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”.</p> <p>De acuerdo a la normativa transcrita, las retribuciones que perciban los socios-trabajadores por el trabajo que realizan para la sociedad en calidad de letrados como, en su caso, las cantidades que se percibiesen por la condición de administrador, tienen la calificación de rendimientos del trabajo. En cuanto a las retenciones a practicar se estará a lo siguiente: El artículo 83, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala, según redacción dada por el Real Decreto-Ley 12/2001, de 29 de junio, 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 100. Este porcentaje de retención e ingreso a cuenta se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la</p>

deducción de la cuota prevista en el artículo 55.4 de esta Ley". Por su parte, el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999, dispone que:

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abone, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:
  - 1º. Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80 de este Reglamento.
  - 2º. (Anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2001).
  - 3º. El 18 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
2. El tipo de retención resultante de los anteriores se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos de trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto. De acuerdo con lo anterior, deberá procederse del siguiente modo.
  - Las retribuciones que se perciban por la condición de administrador están sujetas al tipo de retención del 35 por 100.
  - Las retribuciones que se perciban por las funciones de tipo laboral, gerencia, etc., estarán sujetas al tipo de retención que resulte de aplicar el procedimiento general de cálculo previsto en el Reglamento del Impuesto, con el mínimo del 18 por 100 si derivan de la relación laboral especial para altos directivos.
- 2ª.- Los dividendos y demás participaciones en los beneficios, deberán imputarse en la parte general de la base imponible del contribuyente, conforme a lo previsto en el artículo 72 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al tratarse en el presente caso de una sociedad en régimen de transparencia fiscal a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en concreto en la letra b) de su apartado primero, especifica que tendrán la consideración de sociedades transparentes: "las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familias hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas".
- 3ª.- El pago de las correspondientes cuotas al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Autónomos por las sociedades a los trabajadores que prestan sus servicios dará lugar a una mayor retribución del trabajo.

Ello nos lleva al artículo 43.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias, que califica como rentas en especie "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no suponga un gasto real para quien las conceda". Añadiendo además que "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria". De acuerdo con la referida calificación, si las cuotas del RETA son satisfechas por las sociedades, aquéllas tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie. Por el contrario, constituirán retribución dineraria en el supuesto de que las entidades realicen pagos a los socios-trabajadores para que éstos abonen las respectivas cuotas. Esta calificación como rendimientos del trabajo conlleva su sometimiento a retención o ingreso a cuenta, lo cual no es óbice para que la entidad pagadora, a efectos de determinar el tipo de retención (art. 78 del Reglamento del Impuesto), minore –entre otros conceptos- la cuantía total de retribuciones del trabajo en el importe de las cotizaciones al RETA, en la medida en que ante la entidad pagadora resulte acreditado tal importe.

B) Impuesto sobre Actividades Económicas. El artículo 84 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, establece que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.

Por tanto, son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas, las personas jurídicas y las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. En definitiva, será sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas la persona que realice en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible y, en este sentido, de acuerdo con lo previsto en el artículo 80.1 de la Ley 39/1988, la persona que realiza la actividad que origina el hecho imponible será aquella que ordene por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos, o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el supuesto planteado, la empresa se encuentra dada de alta en el Grupo 841 ("Servicios Jurídicos") de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas, junto a su Instrucción, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Al respecto, cabe señalar que si es exclusivamente la sociedad la que ejerce la actividad directamente y por cuenta propia frente a los clientes prestando a éstos los correspondientes servicios de abogacía, será únicamente sujeto pasivo del Impuesto sobre Actividades Económicas dicha sociedad (tributando por el citado Grupo 841), sin que cada uno de los abogados tenga tal condición. En tal caso, la sociedad puede prestar sus servicios jurídicos sin necesidad de que los profesionales estén dados de alta en el impuesto. En tal supuesto, dichos abogados actúan única y exclusivamente por cuenta de la sociedad, no por cuenta propia. No obstante, si, además de trabajar para la sociedad, los abogados realizan también su actividad por cuenta propia frente a sus clientes, serían también sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas y deberían darse de alta en el Grupo 731 de la Sección 2ª de sus Tarifas, siendo esta obligación independiente de la correspondiente a la sociedad, y sin que la existencia o no de dicha alta de los profesionales afecte a la tributación de la sociedad por este impuesto.

Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

### 3. DGT 0155-03: Ajeneidad (monitores)

**Nº. CONSULTA** 0155-03

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA SALIDA** 06/02/2003

**NORMATIVA** Ley 40/1998, Arts. 16, 25-1, 83-3

**DESCRIPCION** La entidad consultante tiene como objeto principal facilitar al personal militar las instalaciones apropiadas para preparar las pruebas físicas que se le exige y la práctica de diferentes deportes. Para llevar a cabo estas actividades deportivas la entidad cuenta con la figura del colaborador que, según las normas de régimen interior, presta sus servicios de forma desinteresada o remunerada, sin vincularse al Centro por relación laboral alguna. No obstante, el incremento del número de usuarios del Centro y de las actividades deportivas ha ocasionado un mayor número de actividades y de colaboradores remunerados.

Las actividades deportivas se programan por el Centro y se circunscriben a un período de tiempo corto, como máximo un trimestre, requiriendo la actividad de los monitores pocas horas semanales, normalmente entre 5 y 10 horas. Las cantidades a percibir tampoco son elevadas, no superando las máximas los 8.000 euros anuales.

En algunos casos, en función del tiempo empleado y la remuneración, se exige al monitor que acredite el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y estar al corriente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y de Seguridad Social.

**CUESTION** Al no existir ordenación por cuenta propia de factores productivos, se plantean la posibilidad de considerar las retribuciones satisfechas como rendimientos del trabajo.

**CONTESTACION** Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, según el artículo 16.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, todas las contraprestaciones y 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 actividades económicas.

El apartado 2 del mismo precepto añade que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, entre otros, los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

Se considerarán rendimientos de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan, por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (art. 25.1 de la Ley 40/1998).

La existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos habrá de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos. Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando, aunque los cursos se impartan de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera

ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización.

Caso de no concurrir ninguna de las circunstancias anteriormente señaladas, los rendimientos satisfechos por la entidad consultante procedería calificarlos como derivados del trabajo.

Ahora bien, en este punto cabe plantearse si estamos en presencia de un curso cuando la relación entre el organizador de los cursos y el profesor que los imparte tiende a ser duradera y estable, de tal modo que esta actividad pueda considerarse enmarcada dentro de una relación laboral en el sentido previsto en el artículo 16.1 de la Ley del Impuesto, en cuyo caso el tipo de retención no sería el previsto en el artículo 83.3 de la citada Ley (15 por 100 a partir de 1 de enero de 2003), sino el que proceda como consecuencia de la aplicación del procedimiento general de cálculo del tipo de retención.

Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

#### **4. DGT V1357-05: Dependencia laboral de médicos**

**NUM-CONSULTA** V1357-05

**ORGANO** SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA** 07/07/2005

**NORMATIVA** Ley 37/1992 arts. 4, uno- 5, uno- 7, 5º

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante, dedicada a la celebración de ponencias, conferencias, reuniones científicas, congresos y cursos de formación, contratará a médicos y farmacéuticos en régimen de dependencia laboral e independiente.

**CUESTION-PLANTEADA** - Diferencias entre la relación laboral e independiente.  
- Sujeción al Impuesto

**CONTESTACION-COMPLETA** 1. - El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.

El artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente:

"Dos. Son actividades empresariales o profesionales 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, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas." Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se consideran prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

Por consiguiente, la participación efectuada por médicos y farmacéuticos en congresos, simposios, conferencias y reuniones científicas, con carácter independiente, tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. - El artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que no estarán sujetos al citado tributo los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

En cuanto al concepto de relación laboral, el Estatuto de Trabajadores, en ausencia de forma escrita, ha establecido una presunción a favor de la existencia de contrato de trabajo. A través de numerosas resoluciones judiciales se han señalado y valorado los elementos que sirven para reconocer la existencia de una relación laboral, y su diferenciación con otras figuras afines. Estos elementos son los siguientes:

Dependencia.

Se trata de un elemento que no se entiende como una subordinación rigurosa del trabajador al empresario, sino que para apreciarla basta que aquél se encuentre comprendido en el círculo organicista, rector y disciplinario de la empresa por cuya cuenta trabaja (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1983).

Constituyen factores que reflejan la existencia de una relación de dependencia:

- La inserción dentro del esquema jerárquico de la empresa, debiendo el trabajador cumplir las órdenes, mandatos y directrices que se le impongan.
- La subordinación a la persona o personas que tengan facultades de mando.
- El sometimiento a las normas disciplinarias correspondientes.

Ajenidad.

Mediante este concepto se indica que los servicios se prestan por el trabajador a otro que es el empresario. Se sostienen diferentes criterios para apreciarla:

Ajenidad en los frutos: Revela que lo esencial y definitorio del contrato de trabajo por cuenta ajena está en que los frutos, desde el momento mismo de la producción, pertenecen a otra persona, nunca al trabajador.

Ajenidad en los riesgos. Quizá sea la acepción más generalizada, doctrinal y jurisprudencialmente. Desde esta perspectiva, en el trabajo por cuenta ajena se exigen tres características esenciales:

Que el coste del trabajo corra a cargo del empresario.

Que el fruto o resultado del trabajo se incorpore al patrimonio del empresario.

Que sobre el empresario recaiga el resultado económico favorable o adverso, sin que el trabajador se vea afectado por el mismo, es decir, no exista participación suya en el riesgo económico.

Carácter personalísimo.

## CONTESTACION- COMPLETA

La efectiva y personal concreción del sujeto que va a efectuar la prestación laboral constituye un dato distintivo de la presencia de una relación laboral. La jurisprudencia sostiene que se trata de una obligación personalísima, que no puede ser transferida a un tercero, socio, colaborador o empleado no ligado al empresario por ningún vínculo jurídico ( Sentencia del tribunal Supremo de 19 de marzo de 1983).

Retribución

Constituye un elemento imprescindible para que se presuma la existencia del contrato que la actividad se preste a cambio de una retribución del empresario, cualquiera que sea su forma. La ley reconoce condición de trabajador sólo a las personas cuyos servicios, voluntariamente prestados a otra, natural o jurídica, sean retribuidos por ésta (Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1984).

Otras circunstancias

Exclusividad: No constituye una nota necesaria, siempre que no medie pacto de plena dedicación, ni el otro trabajo implique concurrencia desleal. De otra parte, la cláusula de exclusividad, mantenida un largo periodo de tiempo y concebida en términos estrictos, refuerza el carácter laboral de la prestación de dependencia de un lazo de subordinación entre las partes.

Asiduidad: La jurisprudencia ha declarado que esta nota supone sólo un indicio que revela la existencia de una relación laboral.

Jornada y horario de trabajo: Con criterio no unánime se ha considerado que el cumplimiento de un tiempo preciso y determinado de trabajo permite afirmar el carácter laboral de la relación, mientras que en otras ocasiones se ha interpretado que la existencia de un contrato de trabajo es independiente del sometimiento a horario.

Lugar de trabajo: La existencia de contrato de trabajo es independiente del lugar de la prestación, si bien la jurisprudencia lo considera como un elemento probatorio más.

Sin embargo, en relación con las profesiones liberales, la exclusión de la relación laboral se produce aunque concurren algunos factores que pudieran asemejarla a aquélla. Es posible excluir la relación laboral incluso cuando los profesionales se encuentren en situaciones consideradas como de subordinación. Tal sucede con el profesional que presta sus servicios en una entidad con gran autonomía (Sentencia del Tribunal Central de Trabajo de 30 de abril de 1983), pero no si carece de ésta (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Granada de 8 de enero de 1991).

Por el contrario, se considera relación laboral cuando se presta asesoramiento jurídico gratuito a los clientes de una entidad, dentro del ámbito de organización y dirección de ésta, en sus locales y sometido a horario fijo, a cambio de una remuneración mensual fija (Sentencia del Tribunal Central de Trabajo de 23 de diciembre de 1986).

Por otra parte, la prestación de servicios para otro, puede instrumentarse a través de otros tipos de contrato sin que entre las partes se cree una relación laboral. Existen figuras tales como el contrato de ejecución de obra y el de arrendamiento de servicios, que se salen fuera del concepto de contrato laboral.

#### Contrato de ejecución de obra (art. 1544 del Código Civil)

En este contrato, una de las partes se obliga a ejecutar una obra a la otra a cambio de precio cierto. Aunque también se trata de un contrato de naturaleza cambiaria, no reúne los caracteres de dependencia ni ajenidad. No existe dependencia porque, en principio, el contratista no tiene más que someterse a las condiciones pactadas, a pesar de que deba cierta obediencia respecto del comitente en cuanto a la determinación de la obra, su límite temporal, modificaciones solicitadas a lo largo de la realización y verificación de la obra realizada.

#### Contrato de arrendamiento de servicios (art. 1583 del Código Civil)

Este contrato reúne las características de subordinación y de ajenidad propias del contrato laboral. La diferencia estriba en que el contrato de arrendamiento de servicios no tiene el carácter personalísimo de la relación laboral (Sentencia del Tribunal Central de Trabajo de 15 de octubre de 1983). Para el Tribunal Supremo (Sentencia de 22 de abril de 1996), el arrendamiento de servicios, de naturaleza civil, comporta en sí mismo una libertad de actuación profesional por parte del arrendatario que no se da cuando exista:

directrices uniformadoras en la realización del trabajo,  
control del trabajo mediante comunicación directa con las personas encargadas del mismo,  
penalización en el retraso de su conclusión  
asignación de zonas geográficas para su desarrollo.

La determinación de la figura jurídica correspondiente a la relación que une al consultante con la entidad para la que presta sus servicios es una cuestión que excede de la competencia de esta Dirección General. No obstante, sí se puede informar sobre el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a cada uno de los casos citados con anterioridad.

Por tanto, en el supuesto de que las citadas prestaciones de servicios se efectuaran en régimen de dependencia laboral, incluidas las de carácter especial, dichas prestaciones de servicios no estarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7, número 5º de su Ley reguladora.

Si se tratase de un contrato de ejecución de obra, por su propia definición no reúne las características de dependencia y ajenidad, con lo que no existe relación laboral. Por tanto, los servicios prestados por los médicos o farmacéuticos al consultante estarían sujetos al Impuesto, ya que ello implica

el ejercicio independiente de su profesión.

En el caso del contrato de arrendamiento de servicios, también se halla fuera del marco de las relaciones laborales, al fallar el carácter personalísimo de la relación. Por ello, tampoco se puede encuadrar en el artículo 7, apartado 5º, ya que la no sujeción se refiere a prestación de servicios por personas físicas en régimen de dependencia derivada de relaciones administrativas o laborales. En consecuencia, la prestación de servicios derivada de un contrato de arrendamiento de los mismos está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. - Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## 5. V1492-08: sociedad profesional

**NUM-CONSULTA** V1492-08

**ORGANO** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**FECHA-SALIDA** 18/07/2008

**NORMATIVA** Artículo 27 Ley 35/2006; Artículo 4 Ley 37/1992

**DESCRIPCION-  
HECHOS**

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.

## CUESTION- PLANTEADA

Si las retribuciones que perciben los socios-profesionales por los servicios prestados a la entidad consultante deben calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Si los servicios prestados por los socios-profesionales a la entidad consultante están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## CONTESTACION- COMPLETA

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
El artículo 27.1 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 (BOE del 29 de noviembre), -en lo sucesivo LIRPF-, dispone lo siguiente:

“1. 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, 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“. Por su parte, artículo 17.1 de la LIRPF establece que “se considerarán rendimientos íntegros 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.

(...)”

En el supuesto planteado, en el que bajo la denominación de un contrato de arrendamiento de servicios profesionales, los socios-profesionales prestan con carácter exclusivo a una única entidad, que además, según parece desprenderse del escrito de consulta, pone a disposición de los profesionales los medios materiales necesarios para que estos puedan prestar sus servicios, es preciso analizar la relación que une a los profesionales con la entidad para calificar los rendimientos que estos obtengan. 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, 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”. Aunque no corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o civil de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad consultante, sí cabe analizar los rasgos definitorios de dicha relación y a la vista de los mismos determinar cuál es la calificación que procede en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de tal modo que en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad. Al analizar las características de la relación existente entre la entidad consultante y los socios-profesionales que figuran en los hechos descritos, 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. Lógicamente este indicio no sería relevante en caso de que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una “mera apariencia formal”, circunstancia esta que no se produce en el caso planteado. En consecuencia, a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajenidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo, y por tanto procede calificar las retribuciones percibidas por los socios-profesionales de la entidad consultante como rendimientos de actividades económicas.

Impuesto sobre el Valor Añadido  
1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de

servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.

El artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente:

"Dos. Son actividades empresariales o profesionales 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, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se consideran prestación de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

2.- El artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que no estarán sujetos al citado tributo los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial. 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, 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. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## **6. V0179-09: Sociedades profesionales**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V0179-09
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	02/02/2009
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 arts. 4-Uno, 5-Uno-a), 5-Dos, 11-Dos-1º y 7-5º
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	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.

**CUESTION-  
PLANTEADA**

**CONTESTACION-  
COMPLETA**

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios profesionales prestados por los consultantes a la sociedad.

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el artículo 5, apartado Uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo. No obstante, no tendrán la condición de empresarios ni de profesionales, quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo dispuesto para las sociedades mercantiles.

El apartado siguiente del artículo 5 de esta Ley define las actividades empresariales o profesionales del modo siguiente:

"Dos. Son actividades empresariales o profesionales 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, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (..)"

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

2.- El artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido señala, no obstante, que no estarán sujetos al citado tributo "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial."

3.- 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, 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”.

4.- En el supuesto planteado en la consulta, 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, 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.

En los mismos términos se ha pronunciado este Centro Directivo en contestación a la consulta vinculante V1492-08, de 18 de julio de 2008.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## 7. DGT Canarias V1365: cargo de administrador no es un servicio sujeto a IVA cuando el administrador es persona física

Referencia: NFC038691

DGT Canarias: 26-07-2010

CONSULTA VINCULANTE N.º 1365

### SUMARIO:

**IGIC. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Operaciones sujetas.** La actuación de una sociedad mercantil en el Consejo de Administración de otra sociedad, debe considerarse como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC. **Operaciones no sujetas.** Cuando es una persona física quien actúa como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad, esta actuación constituye una operación no sujeta del IGIC, ya que la actividad que realiza no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos una ordenación del trabajo por cuenta propia.

### PRECEPTOS:

[Ley 20/1991 \(Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias\), arts. 4.º, 5.º, 7.º y 9.º.](#)

[RDLeg. 1/1995 \(TRET\), arts. 1.º y 2.º.](#)

[RDLeg. 1/1994 \(TRLGSS\), art. 97.](#)

[RDLeg. 1564/1989 \(TRLSA\), art. 130.](#)

[Ley 2/1995 \(LSRL\), art. 66.](#)

[RD 1784/1996 \(RRM\), art. 124.](#)

[Ley 22/2003 \(Ley Concursal\), art. 34.](#)

### Cuestión planteada:

La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de Canarias. Los estatutos de la sociedad contemplan que el cargo de administrador sea retribuido, cargo que pueden desempeñar tanto las personas físicas como las jurídicas. Todos los administradores tienen su domicilio fiscal y social en las islas, y la actividad de la sociedad y de los administradores se localiza en nuestra Comunidad Autónoma.

En relación con los administradores que tienen la consideración de persona jurídica, la consultante señala en el escrito de consulta que el artículo 4.º de la Ley 20/1991 establece que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; y que el artículo 5.º del mismo texto legal dispone que, a efectos de este impuesto, se reputa empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por ello mantiene que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, esa actividad constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC.

A este respecto, la consultante puntualiza que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en consulta de 8 de enero de 2004, en la que se examina la sujeción al IGIC o al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los servicios prestados por el administrador de una compañía (que es persona jurídica) residente en Canarias, mantiene la siguiente doctrina:

«En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que, en la medida en que la entidad destinataria de la prestación de servicios resultante de la actividad de administrador social se encuentra establecida en las Islas Canarias, los servicios presentados por el administrador social, sociedad mercantil establecida en Madrid, han de entenderse prestados en el ámbito de

aplicación del IGIC de conformidad con el artículo 17.2.5.º A de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, sujetos al IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo general del 5%.»

Es claro, pues, dice la consultante, a la vista de esta contestación de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que los servicios prestados por el administrador social, sociedad mercantil, están sujetos al IGIC, y que el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100.

Esta doctrina la ha mantenido también -puntualiza la consultante- la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en numerosas consultas planteadas en relación con el IVA, las cuales, dice, pueden ser tenidas en cuenta a efectos interpretativos dada la similitud de la legislación reguladora de ambos impuestos. Entre esas consultas cita las cuatro siguientes:

- Consulta de 28 de abril de 1998: «la actuación de la consultante, sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, mediante contraprestación constituida por una participación en beneficios o una retribución mensual debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA».

- Consulta de 17 de abril de 2000: «la actuación de las sociedades mercantiles como miembros del Consejo de Administración de otras sociedades», debe calificarse como prestación de servicios sujetas y no exenta del IVA, debiendo repercutir dicho tributo al tipo impositivo general mediante la emisión de la correspondiente factura.

- Consulta de 17 de febrero de 2003: «cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA».

- Consulta de 10 de diciembre de 2003 que, en relación con las reglas de localización, precisa que «considerando que las cantidades que se perciben por los componentes del órgano de administración de una sociedad son contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, y en atención igualmente a las funciones que desarrollan por los citados componentes ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por dichos componentes será la que determinan las reglas que se contienen en el artículo 70.uno.5.º de la Ley 37/1992» .

Una segunda cuestión que plantea la consultante es la de los administradores personas físicas. Según manifiesta el escrito de consulta, no hay un criterio expreso de la Dirección General de Tributos sobre este asunto ni a efectos del IVA ni del IGIC. El único pronunciamiento que pudiera ser de aplicación al caso es el de la contestación a la consulta, de 10 de noviembre de 2008, de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con el IVA y referida al caso de los administradores concursales (personas físicas). De esta contestación, dice, parece inferirse que las remuneraciones derivadas del cargo de administrador quedarían sujetas y no exentas de IVA. En concreto, la DGT señala a este respecto que:

«De acuerdo con lo anterior puesto que el nombramiento de administradores concursales se realiza entre determinadas categorías de profesionales y el desarrollo de sus funciones se realiza en el marco de su actividad empresarial o profesional, el desempeño de las funciones de administrador concursal tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente en el supuesto de que la designación del administrador concursal por el juez recaiga sobre una persona física que no venga desarrollando una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como puede suceder en el supuesto previsto en el artículo 27, apartado 1, número 30 de la Ley 22/2003, la actividad desarrollada por dicho administrador concursal, atendiendo a sus propias características, se deberá entender efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, estando, por tanto, sujeta al mismo.»

Analizando esta contestación, la consultante indica que existen circunstancias que pueden considerarse relevantes respecto a lo no aplicación de esta consulta al caso planteado, a saber: a) en primer lugar, que se trata de una consulta relativa a administradores concursales y no a los administradores designados por los socios; y b) en segundo lugar, que se trata de una consulta a efectos de IVA, cuyo criterio puede perfectamente no considerarse trasladable al IGIC al ser el supuesto planteado totalmente distinto del que se examina en la consulta.

A la vista de estas consideraciones, la sociedad plantea:

1.º Si en los supuestos en que una sociedad mercantil actúe como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, ¿debe calificarse esa prestación como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC?

2.º Si quien actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad es una persona física, ¿debe calificarse también esa prestación como una actividad sujeta y no exenta del IGIC?

**Contestación vinculante:**

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la actuación de una sociedad mercantil en el Consejo de Administración de otra sociedad, debe considerarse como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC. Cuando es una persona física quien actúa como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad, esta actuación constituye una operación no sujeta del IGIC, ya que la actividad que realiza no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos una ordenación del trabajo por cuenta propia.

Visto el escrito presentado por..., escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico-Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2 t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

**Primero.**

La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de Canarias. Los estatutos de la sociedad contemplan que el cargo de administrador sea retribuido, cargo que pueden desempeñar tanto las personas físicas como las jurídicas. Todos los administradores tienen su domicilio fiscal y social en las islas, y la actividad de la sociedad y de los administradores se localiza en nuestra Comunidad Autónoma.

En relación con los administradores que tienen la consideración de persona jurídica, la consultante señala en el escrito de consulta que el artículo 4.º de la Ley 20/1991 establece que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; y que el artículo 5.º del mismo texto legal dispone que, a efectos de este impuesto, se reputa empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por ello mantiene que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, esa actividad constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC.

A este respecto, la consultante puntualiza que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en consulta de 8 de enero de 2004, en la que se examina la sujeción al IGIC o al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los servicios prestados por el administrador de una compañía (que es persona jurídica) residente en Canarias, mantiene la siguiente doctrina:

«En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que, en la medida en que la entidad destinataria de la prestación de servicios resultante de la actividad de administrador social se encuentra establecida en las Islas Canarias, los servicios presentados por el administrador social, sociedad mercantil establecida en Madrid, han de entenderse prestados en el ámbito de aplicación del IGIC de conformidad con el artículo 17.2.5.º A de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, sujetos al IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo general del 5%.»

Es claro, pues, dice la consultante, a la vista de esta contestación de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que los servicios prestados por el administrador social, sociedad mercantil, están sujetos al IGIC, y que el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100.

Esta doctrina la ha mantenido también -puntualiza la consultante- la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en numerosas consultas planteadas en relación con el IVA, las cuales, dice, pueden ser tenidas en cuenta a efectos interpretativos dada la similitud de la legislación reguladora de ambos impuestos. Entre esas consultas cita las cuatro siguientes:

- Consulta de 28 de abril de 1998: «la actuación de la consultante, sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, mediante contraprestación constituida por una participación en beneficios o una retribución mensual, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA».
- Consulta de 17 de abril de 2000: «la actuación de las sociedades mercantiles como miembros del Consejo de Administración de otras sociedades, debe calificarse como prestación de servicios sujetas y no exenta del IVA, debiendo repercutir dicho tributo al tipo impositivo general mediante la emisión de la correspondiente factura».
- Consulta de 17 de febrero de 2003: «cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA».
- Consulta de 10 de diciembre de 2003 que, en relación con las reglas de localización, precisa que «considerando que las cantidades que se perciben por los componentes del órgano de administración de una sociedad son contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, y en atención igualmente a las funciones que desarrollan por los citados componentes ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por dichos componentes será la que determinan las reglas que se contienen en el artículo 70.uno.5.º de la Ley 37/1992».

Una segunda cuestión que plantea la consultante es la de los administradores personas físicas. Según manifiesta el escrito de consulta, no hay un criterio expreso de la Dirección General de Tributos sobre este asunto ni a efectos del IVA ni del IGIC. El único pronunciamiento que pudiera ser de aplicación al caso es el de la contestación a la consulta, de 10 de noviembre de 2008, de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con el IVA y referida al caso de los administradores concursales (personas físicas). De esta contestación, dice, parece inferirse que las remuneraciones derivadas del cargo de administrador quedarían sujetas y no exentas de IVA. En concreto, la DGT señala a este respecto que:

«De acuerdo con lo anterior puesto que el nombramiento de administradores concursales se realiza entre determinadas categorías de profesionales y el desarrollo de sus funciones se realiza en el marco de su actividad empresarial o profesional, el desempeño de las funciones de administrador concursal tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente en el supuesto de que la designación del administrador concursal por el juez recaiga sobre una persona física que no venga desarrollando una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como puede suceder en el supuesto previsto en el artículo 27, apartado 1, número 30 de la Ley 22/2003, la actividad

desarrollada por dicho administrador concursal, atendiendo a sus propias características, se deberá entender efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, estando, por tanto, sujeta al mismo.»

Analizando esta contestación, la consultante indica que existen circunstancias que pueden considerarse relevantes respecto a lo no aplicación de esta consulta al caso planteado, a saber: a) en primer lugar, que se trata de una consulta relativa a administradores concursales y no a los administradores designados por los socios; y b) en segundo lugar, que se trata de una consulta a efectos de IVA, cuyo criterio puede perfectamente no considerarse trasladable al IGIC al ser el supuesto planteado totalmente distinto del que se examina en la consulta.

A la vista de estas consideraciones, la sociedad plantea:

1.º Si en los supuestos en que una sociedad mercantil actúe como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, ¿debe calificarse esa prestación como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC?

2.º Si quien actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad es una persona física, ¿debe calificarse también esa prestación como una actividad sujeta y no exenta del IGIC?

### **Segundo.**

Para empezar, ha de señalarse que el artículo 4.º 1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Son actividades empresariales o profesionales, dice el artículo 5.º 1 de la Ley 20/1991, 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. El apartado segundo de este mismo artículo 5.º de la Ley 20/1991 puntualiza que, a los efectos del IGIC, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por último, el artículo 7.º 1 de la Ley 20/1991 entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

De estos artículos queda claro -no hay que insistir mucho en ello- que la remuneración que recibe una sociedad mercantil por formar parte del Consejo de Administración de otra sociedad constituye una contraprestación por una prestación de servicios realizada por la persona jurídica administradora, que, a efectos del IGIC, hay que considerar sujeta y no exenta del Impuesto. Nos encontramos en estos casos ante una operación empresarial, pues se trata de una prestación realizada por una sociedad mercantil, la cual, como se ha dicho, tiene siempre, en este Impuesto, la consideración de empresario o profesional, salvo prueba en contrario.

En este sentido se expresa la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, como dice la sociedad consultante, en diversas consultas tributarias. Así, en la de fecha 17 de febrero de 2003 (n.º 0215-03) se declara:

«1. El artículo 4.º Uno de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), señala que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, disponiendo el apartado dos a) del mismo artículo que se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, que por otro lado tienen siempre la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto según el artículo 5.º Uno.b) de la misma Ley.

En relación con la participación de una Sociedad en un Consejo de Administración este Centro Directivo, en su Resolución no vinculante de 28 de febrero de 1995, consideró como no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, dichas actuaciones, señalando que tal criterio "es de aplicación con independencia del hecho de que el miembro del Consejo de Administración sea una persona física o una persona jurídica y de que tenga o no la condición de accionista de la sociedad".

Sin embargo, ante las dudas surgidas en la materia, la Administración española ha consultado la opinión de la Comisión Europea y de los demás Estados miembros de la Comunidad Europea en relación con esta cuestión, ello en el seno del Comité de Expertos al que se refiere el artículo 29 de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, comprobándose que la opinión unánime de estos últimos, respaldada por la Comisión, es que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos antes mencionados de la Ley 37/1.992 y con las consideraciones que anteceden, este Centro Directivo entiende que la actuación de una sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sentada la sujeción al Impuesto, y no existiendo supuesto de exención que resulte aplicable se deberá repercutir el mismo al tipo impositivo general, que de acuerdo con el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, es el 16%, mediante la emisión de la correspondiente factura por parte del prestador del servicio, en los términos establecidos en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 30).»

Aquí, en el caso que nos ocupa, el problema es mucho más complejo dado que la consulta no se refiere únicamente a las personas jurídicas, sino también a las físicas; en concreto, lo que la sociedad plantea es si esta doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda es aplicable también a los miembros del Consejo de Administración que sean personas físicas.

No hace falta insistir en que a esta cuestión son de aplicación también todos los apartados de los artículos 4.º, 5.º y 7.º de la Ley 20/1991 que hemos citado en relación con los miembros del Consejo de Administración sociedades mercantiles. A estos artículos debe, sin duda, añadirse el apartado 3.º del artículo 9.º de la Ley 20/1991, que dispone que no están sujetos al IGIC «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas, así como los prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas».

Las preguntas que suscitan estos artículos de la Ley 20/1991 en el caso que tenemos planteado puede ser enunciadas de forma bipartita: en primer lugar, si los miembros de un Consejo de Administración, personas físicas, están sujetos a un régimen de dependencia derivado de una relación laboral en función de su cargo; y en segundo lugar, si el ejercicio de dicho puesto supone una ordenación por cuenta propia de los factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Vamos a examinar por separado cada una de estas dos cuestiones:

a) Por lo que se refiere a la primera cuestión de si los miembros personas físicas del Consejo de Administración de una sociedad están sujetos a un régimen de dependencia laboral en función de su cargo, debe tenerse en cuenta, primero, que el artículo 13.c) del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, establece que está excluida del ámbito de aplicación del contrato de trabajo «la

actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo». Y segundo, que el artículo 2.º 1 a) del mismo ET reconoce la existencia de una relación laboral, a las que considera de carácter especial, a las del personal de alta dirección no incluido en el artículo 13.c).

La realidad que regulan estos dos artículos respecto a la exclusión o inclusión en el ámbito laboral de la actividad del desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de una sociedad, es tan compleja que -al menos desde un punto de vista doctrinal- no parece susceptible de una solución unitaria. Así, una parte de la doctrina entiende que el artículo 1.º c) del ET excluye únicamente a los consejeros que se limitan a realizar cometidos inherentes a su cargo. En el supuesto de que estos consejeros realizasen otras funciones pueden ser considerados, dice esta doctrina, personal de alta dirección, sujetos a una relación laboral de carácter especial. Otra doctrina -que parece seguir la jurisprudencia laboral entiende que son incompatibles la relación laboral de alto cargo y la propia de consejero de administración, o lo que es lo mismo, que la función de consejero absorbe la de alta dirección, por lo que los miembros del consejo de administración no pueden tener una relación laboral como personal de alta dirección.

Al ser esto así, podemos dejar desde ahora sentado que sea o no laboral la naturaleza de la relación entre el consejero y la sociedad, lo que sí es evidente -sobre esto volveremos luego es que constituye una prestación realizada por cuenta ajena (es decir, que no es empresarial o profesional), prestación que, a efectos del IGIC, podemos adelantar, está no sujeta, ya que no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos, como se explicará luego, una ordenación del trabajo por cuenta propia.

En esta materia, puede suscitar algunos interrogantes la Ley General de la Seguridad Social (aprobada por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), cuando en su artículo 97 incluye expresamente en el ámbito del Régimen General de la Seguridad Social a «los trabajadores por cuenta ajena y los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, aun cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni poseen su control en los términos establecidos en el apartado 1 en la disposición adicional vigésima séptima de la presente Ley».

Asimismo, los apartados primero y segundo de la disposición adicional vigésima séptima establece:

«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:

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

3. 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. (...)»

En aclaración de este Régimen Especial de la Seguridad Social, puede señalarse, quizá de un modo simplista, que cuando la disposición adicional vigésima séptima de la Ley establece este régimen de la Seguridad Social atiende al criterio de que la persona que ostenta el cargo de consejero o administrador posea o no un control sobre la sociedad, control que la Ley exige que sea efectivo y que se presumirá en función de la concurrencia de las circunstancias señaladas en la propia Ley.

Por eso, si se llegara a equipar la aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos con el concepto de empresario o profesional en el IGIC, podría llegarse a la conclusión -por supuesto que errónea- de que aquellos que ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, con carácter remunerado, pero sin control efectivo de la sociedad, incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social, no son empresarios o profesionales, mientras que los que si cuentan con dicho control efectivo, y por tanto incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sí serían considerados empresarios o profesionales.

Es evidente que este régimen de la Seguridad Social no es aplicable en el IGIC a efectos de considerar como empresarial o profesional la actividad de los consejeros o administradores. La actividad de un miembro del Consejo de Administración está o no sujeta al IGIC no en función de su régimen de la Seguridad Social, sino de la naturaleza de su actividad. Por eso tenemos que examinar si el ejercicio del puesto de miembro del Consejo de Administración supone una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

b) Ya se ha dicho, de acuerdo con el artículo 5.º 1 de la Ley 20/1991, que son actividades empresariales o profesionales, a efectos del IGIC, 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. Como es obvio, en el caso de las personas físicas que sean miembros del Consejo de Administración, no existe esta ordenación del trabajo por cuenta propia. Todas sus actuaciones se desarrollan en el consejo con los medios materiales y humanos y bajo el entramado orgánico y empresarial de la sociedad de la que es consejero, y lo que es más importante, bajo las pautas de actuación propias de un órgano colegiado de una sociedad mercantil. Por eso hay que entender que, aunque en estos casos no existe, como establece el artículo 13 del ET, una relación laboral que se encuentra acogida al contrato de trabajo, no hay ninguna duda de que la actividad la realiza en régimen de dependencia, y por tanto, nos encontramos ante una prestación que se lleva a cabo por cuenta ajena (que no es, por tanto, empresarial o profesional), lo cual determina que nos encontremos, de acuerdo con el artículo 9.º 3.º de la Ley 20/1991, ante una actividad que no está sujeta al IGIC por no realizarse por cuenta propia.

Téngase en cuenta que la doctrina de la presente consulta tributaria vinculante se refiere únicamente a las contraprestaciones que reciben los miembros del Consejo de Administración, personas físicas, por el desempeño de sus funciones y de acuerdo con las

remuneraciones que se establezcan en sus estatutos sociales, conforme dispone el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas aprobada por el artículo uno del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en lo que se refiere a este tipo de sociedades mercantiles, así como a lo dispuesto en el artículo 124.2 d) del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, que obliga a la determinación en los estatutos sociales de las remuneraciones de los administradores. No afecta, por tanto, la doctrina de esta contestación a la actividad de los administradores concursales personas físicas, que perciban sus retribuciones conforme al artículo 34 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, la cual sí está sujeta al IGIC, de acuerdo con el artículo 7.º de la Ley 20/1991, al efectuarse en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Tercero. En vista de todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la actuación de una sociedad mercantil en el Consejo de Administración de otra sociedad debe considerarse como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC. Cuando es una persona física quien actúa como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad, esta actuación constituye una operación no sujeta del IGIC, ya que la actividad que realiza no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos una ordenación del trabajo por cuenta propia.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de julio de 2010  
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

## **8. TEAC 24/11/2009: Circunstancias de ajeneidad**

Referencia: NFJ037388

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

*Resolución de 24 de noviembre de 2009*

*Vocalía 6.ª*

*R.G. 8242/2008*

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Delimitación. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. En general. Distinción entre relación laboral y mercantil.** La naturaleza jurídica de los contratos deriva de su contenido obligacional, cualquiera que sea la denominación que le otorguen los intervinientes, es decir, la calificación vendrá dada por el contenido real de las prestaciones acordadas y por la concurrencia de los requisitos que la normativa establece en cada caso. Prescindir de la calificación otorgada por las partes nos conduce a tener que apreciar las notas de ajeneidad y dependencia que concurren en la relación para calificarla de laboral. Así, la jurisprudencia ha venido a delimitar la frontera entre el contrato de trabajo -relación laboral- y el arrendamiento de

servicios -relación mercantil- en la denominada «integración en el círculo rector y disciplinario del empresario», de modo que si los servicios se prestan en el seno de una relación de dependencia nos encontraremos ante una relación laboral, y ante una relación de carácter mercantil en caso contrario. En este caso, al no resultar acreditada la relación laboral por el reclamante, habrá que estar a los actos propios del mismo, quien se dio de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, integrando desde ese momento en su autoliquidación de IRPF las percepciones satisfechas por la empresa como retribuciones de la actividad profesional.

**PRECEPTOS:**

[RDLeg. 3/2004 \(TR Ley IRPF\), art. 7.º.](#)

[RDLeg. 1/1995 \(TRET\), arts. 1.º, 2.º y 56.](#)

[Ley 40/1998 \(Ley IRPF\), art. 7.º.](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 105.](#)

[Código Civil, art. 1.214.](#)

[Ley 1/2000 \(LEC\), art. 217.](#)

[RD 1382/1985 \(Relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección\), art. 9.º.](#)

**RESOLUCIÓN:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (24/11/2009), en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. ..., con NIF ..., con domicilio a efecto de notificaciones sito en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 22 de septiembre de 2008 (reclamación económico-administrativa n.º ...), por el concepto: Acto de retención (IRPF) practicado por X, S.L. en fecha 10 de febrero de 2005.

Cuantía: 170.848,01 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Con fecha 9 de marzo de 2005 el sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (n.º de expediente ...), frente a la liquidación-finiquito practicada por la empleadora X, S.L. en fecha 10 de febrero de 2005, en la que el importe de la retención practicada a cuenta del IRPF ascendía a un total de 170.848,01 €, al entender que la antigüedad considerada por la empleadora a los efectos de cuantificar aquella retención, es inferior a la real.

**Segundo.**

Reclamado el expediente a la pagadora, ésta aportó en fecha 27 de mayo de 2005 escrito en el que manifiesta que:

- El reclamante mantuvo una relación laboral por cuenta ajena entre el 8 de enero de 1990 y el 31 de octubre de 1995, fecha en la que inició su actividad como colaborador externo.
- Que en fecha 1 de julio de 2000 causa nueva alta en el Régimen General de la Seguridad Social, estando cotizando 4 años y 8 meses, por lo que se entiende que corresponden 210 días a efectos del cómputo de la indemnización exenta.
- Dado que el sueldo bruto anual del interesado era de 122.568 € y la retribución en especie de 1.676,80 €, el importe de la indemnización exenta asciende a 72.476,84 €.
- Que, adicionalmente, se le ha pagado una indemnización complementaria de 763.642,93 € en concepto de rendimientos irregulares, a cuyo 60% se le ha aplicado una retención del IRPF del 37%, puesto que el 40% de la renta está exenta de tributación.

**Tercero.**

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, el reclamante presentó en fecha 22 de julio de 2005 escrito de alegaciones, en el que decía que el importe de la indemnización exenta ascendía a 237.380,13 €, por lo que procedía la devolución de la cantidad retenida en exceso,

y que se eleva a 36.592,55 €, a la que habrá de añadirse los correspondientes intereses de demora.

Tal pretensión se sustentaba en las siguientes alegaciones:

- Que en fecha 8-1-1990 inició su relación laboral con la entidad Y, S.A. manteniéndose en la misma ininterrumpidamente hasta el 10 de febrero de 2005, fecha de resolución unilateral a cargo del empleador (despido improcedente).

- Por razones de política empresarial de la empleadora, durante el periodo comprendido entre el 31-10-1995 y el 1-7-2000, el interesado mantuvo la consideración formal de profesional independiente, formalizando su alta en el R.E.T.A., pasando a tratar sus percepciones salariales no como rendimientos del trabajo sino como rendimientos de actividades económicas.

- En el año 1999 tuvo lugar la fusión entre la empleadora Y, S.A. y la entidad Z, S.A. resultando la nueva X, S.L. sucesora de las dos compañías.

Ante las incertidumbres previas a aquella fusión, en fecha 26 de junio de 1998 la dirección de Y, S.A. dirigió certificaciones a cada uno de los empleados, reconociendo individualmente a cada uno de los ellos su antigüedad consolidada (en particular, al reclamante, desde el 8 de enero de 1990).

- Nuevamente con fecha 1 de julio de 2000, por razones de estrategia empresarial ajenas a la voluntad del reclamante, se reintegra formalmente a la firma como empleado, teniendo sus percepciones salariales la consideración de rendimientos del trabajo hasta la fecha del despido.

- En fecha 10-2-2005 la empleadora comunica al interesado su intención unilateral de dar por resuelto el contrato de trabajo, procediendo al abono de la correspondiente indemnización por despido. Tal indemnización fue sujeta por la empleadora a retención a cuenta del IRPF, considerando en el cálculo de la retención aplicable una antigüedad de 4 años y 8 meses, coincidente con la reincorporación formal el 1-7-2000.

- Insta se calcule nuevamente la retención teniendo en cuenta que la indemnización exenta asciende en realidad a 237.308,13 €, en lugar de 72.476,84 € pues se ha de considerar la totalidad del tiempo durante el que el interesado prestó servicios en la empresa y ello con independencia de la denominación (relación laboral de dependencia o colaboración externa) de la vinculación que mantenía con la misma, aportando en su derecho cita de diferentes pronunciamientos judiciales.

Aportaba el interesado numerosísima documentación (nóminas, certificaciones, estados liquidatorios de cuenta con la empresa, estado de cuentas de la tarjeta de crédito de la empresa, facturas de billetes de avión, etc.), que dice avalan las tesis de considerar la antigüedad desde el 8 de enero de 1990.

#### **Cuarto.**

En fecha 22 de septiembre de 2008 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... se dictó resolución desestimatoria de aquella reclamación económico-administrativa.

Tras citar lo dispuesto por los artículos 7.º e) del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del I.R.P.F. y 51 y ss del Estatuto de los Trabajadores, se dice en aquella resolución que:

«La citada exención se refiere exclusivamente al ámbito de las relaciones laborales quedando al margen de la misma las indemnizaciones que puedan darse en el ámbito de las relaciones mercantiles o profesionales, -en el caso que nos ocupa, el periodo comprendido entre el 31 de octubre de 1995 y 1 de julio de 2000 en el que el interesado mantuvo la consideración formal de profesional independiente, como colaborador externo, formalizando su alta en el RETA y teniendo sus percepciones carácter de rendimientos de actividades económicas.

Tampoco la parte de la indemnización correspondiente al reconocimiento de la antigüedad previa a la relación laboral se encuentra amparada por la citada exención, por lo que no cabría admitir el certificado emitido por la dirección de W reconociendo individualmente a cada uno de los empleados su antigüedad consolidada (en particular, al reclamante, desde el 8 de enero de 1990) y que el interesado invoca en defensa de sus pretensiones.

Finalmente, señalar que se debe diferenciar la antigüedad en una determinada profesión del tiempo de servicios efectivamente prestados en el último contrato, siendo computable a efectos del cálculo de la indemnización en el caso que nos ocupa, el periodo de cotización comprendido entre el 1 de julio de 2000 y la fecha del despido (10 de febrero de 2005), desestimando las pretensiones del reclamante.»

Dicha resolución se notificó al interesado en fecha 29 de octubre de 2008.

Tercero. En fecha 26 de noviembre de 2008 el interesado interpuso el presente RECURSO DE ALZADA frente a aquella resolución, siéndole asignado el número de expediente RG-8242/08.

Tras reiterar los antecedentes del caso y alegaciones, tal como hiciera en el seno del procedimiento seguido en primera instancia, formula el interesado, en síntesis, las siguientes alegaciones:

Que desde el 8/01/1990 hasta el 10/02/2005 el recurrente ha desempeñado una auténtica relación laboral.

Se dice que la resolución recurrida no ha entrado a valorar ni las alegaciones ni las pruebas practicadas, limitándose a reconocer exclusivamente los aspectos formales con la empresa. Frente a ello cabe oponer la concurrencia de muy diversos elementos definitorios de toda relación laboral (presencia física diaria en las dependencias de la empresa, utilización de despacho estable en las mismas, aportación por la empresa de la estructura y medios para el desarrollo de sus funciones como empleado, plena sujeción a la empresa en cuanto destinos, funciones, asignación de clientes, etc., inexistencia de libertad de organización, etc.).

No cabe duda de que la AEAT puede entrar a valorar si estamos ante una relación laboral o profesional; prueba de ello es que en la actualidad se están discutiendo las retenciones practicadas por los bufetes de abogados, al considerar que la relación que une a los abogados con estos no es profesional sino laboral. En apoyo de lo manifestado, se cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2005, confirmando la previa resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 26 de abril de 2002.

Como alegación subsidiaria, procede el necesario reconocimiento de la relación laboral previa a la relación profesional, para el cómputo de la indemnización obligatoria y, por tanto, exenta. Para el caso de que el Tribunal sostenga que la relación con la empresa en el periodo 31-10-1995 a 1-7-2000 fue profesional, procedería sin lugar a dudas computar igualmente la previa relación laboral, que nadie cuestiona.

Habiéndose sucedido las tres relaciones (laboral, profesional, laboral) sin solución de continuidad, tendría que concluirse que la relación laboral quedó suspendida en el periodo de 1995 a 2000, reanudándose la misma el 1 de julio de 2000.

Tal interpretación resulta coincidente con lo previsto por el artículo 9.º del Real Decreto 1382/1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, citándose en este mismo sentido diferentes sentencias así como resoluciones de la Dirección General de Tributos.

De acuerdo con ello, se solicita del Tribunal se declare lo erróneo de la retención practicada, por ser superior la cuantía de la indemnización exenta.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

### **Segundo.**

El presente expediente se contrae a determinar la procedencia de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... en fecha 22 de septiembre de 2008 (reclamación ...), atendidas las alegaciones formuladas por el interesado en el seno del presente recurso de alzada.

### **Tercero.**

La cuestión discutida debe partir de lo dispuesto por la letra e) del artículo 7.º del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF, según el cual:

«Estarán exentas las siguientes rentas: ...

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.»

Sitúa el interesado el presente caso en el cese de una relación laboral por despido improcedente, procediendo, a la vista del precepto citado, una indemnización de cuarenta y cinco días por año trabajado (artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores), siendo por ello decisivo determinar la antigüedad del empleado, en tanto aquello determinará la parte de indemnización (ésta fue cuantiosamente superior a la que determina aquel Estatuto de Trabajadores), que resulte exenta, no estando con ello dicha parte de la indemnización sujeta al régimen de retención a cuenta.

No discuten ambas partes, ni el reclamante, ni la reclamada -la empleadora-, que estemos ante un despido improcedente, pero este Tribunal no puede obviar tal aspecto si atendemos a que, aun en presencia de una reclamación contra un acto de retención (sin previo pronunciamiento alguno por parte de la Administración Tributaria), la resolución que ahora recaiga extenderá su alcance a la propia autoliquidación presentada en su día por el interesado, sentando criterio acerca de la existencia de una renta exenta, y por qué cuantía. Es por ello que no puede darse por acreditada la concurrencia en el caso de la existencia de un despido improcedente, debiendo iniciar el debate desde ese punto, a partir de la documentación obrante en el expediente.

En esa tesitura, cumple recordar que hasta el ejercicio fiscal de 2002, la declaración de improcedencia del despido debía efectuarse por sentencia judicial o mediante acto de conciliación procesal, o bien ser reconocida por el empresario en el acto de conciliación previa. Fuera de aquel marco, no cabía hablar de la existencia de una indemnización exenta del IRPF, por tal motivo.

Tal régimen se modificó con la entrada en vigor de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, que añadió un segundo párrafo a la letra e) del artículo 7.º de la Ley 40/1998, coincidente con el 2.º párrafo del antes reproducido del artículo 7.º del Real Decreto

Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRPF.. Ese párrafo añadido viene a dar cobertura a aquellas situaciones en las que, otorgando el artículo 56.2 del Estatuto de los Trabajadores (en su redacción dada por la misma Ley 45/2002), la opción al empresario entre readmitir al trabajador o abonar la indemnización que proceda, el contrato de trabajo se entenderá extinguido en la fecha del despido, «cuando el empresario reconociera la improcedencia del mismo y ofreciese la indemnización prevista en el párrafo a) del apartado anterior, depositándola en el Juzgado de lo Social a disposición del trabajador y poniéndolo en conocimiento de éste»; en esta situación, procederá declarar en el ámbito fiscal la exención de aquella parte de la indemnización.

Visto el expediente de la reclamación, de la documentación aportada por la reclamada y por el interesado, no resulta acreditada la existencia de resolución judicial recaída en aquel cese de la relación laboral en 2005, incluso pronunciamiento habido en el previo proceso de conciliación laboral; y tampoco resulta acreditado el cumplimiento de los requisitos exigidos por la nueva redacción de aquel artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores, sin que igualmente pueda este Tribunal advenir que no estemos ante «extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas».

Argumentado lo anterior, no puede sostenerse lo excesivo de las retenciones cuestionadas por el interesado, cuando ni tan siquiera puede darse por acreditado estar en presencia de un despido improcedente.

#### **Cuarto.**

No obstante ello, a mayor abundamiento, aun en las tesis del reclamante de estar ante un despido calificado según lo regulado por el Estatuto de los Trabajadores, como despido improcedente, tampoco cabría estar a su pretensión de entender como antigüedad de aquella relación laboral los algo más de quince años que median entre el 8 de enero de 1990 y el 10 de febrero de 2005.

Respecto al periodo que media entre el 31 de octubre de 1995 y el 1 de julio de 2000, manifiesta la empleadora que el interesado realizó su «actividad como colaborador externo».

Para ese mismo periodo manifiesta el reclamante que, por imperativo de la política empresarial de la empleadora, mantuvo éste «la consideración formal de profesional independiente, formalizando su alta en el régimen especial de trabajadores autónomos del Sistema de la Seguridad Social, pasando asimismo a tratar sus percepciones salariales no como rendimientos del trabajo, sino como rendimientos de actividades económicas», no obstante lo cual, no se vio alterada su condición de empleado, como dice acreditar mediante numerosa documentación aportada ante el Tribunal de Instancia.

Frente a la discusión de si estamos en aquel periodo ante una relación de carácter laboral o mercantil, debe aceptarse inicialmente que determinados servicios, como los de asesoría ahora cuestionados, bien pueden instrumentarse desde un régimen laboral, como desde el libre ejercicio de una profesión, lo que ciertamente se acredita en los sucesivos cambios en la naturaleza jurídica de las relaciones empleado-empleadora del presente caso; y estará al arbitrio de las partes formalizar su colaboración a través de una u otra relación jurídica.

Ahora bien, como reiteradamente sostiene la jurisprudencia, la naturaleza jurídica de los contratos deriva de su contenido obligacional, cualquiera que sea la denominación que les otorguen los intervinientes, escapando así de la calificación que pudieran otorgarle las partes; es decir, tal calificación vendrá dada por el contenido real de las prestaciones acordadas y por la concurrencia de los requisitos que la normativa establece en cada caso (sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de fechas 13 de abril de 1989 y 5 de julio de 1990, entre otras).

Prescindir de la calificación otorgada por las partes nos conduce a tener que apreciar las notas de ajeneidad y dependencia que puedan concurrir en aquella relación, para calificarla de laboral. Así, dispone el artículo 1.º 1 del Estatuto de los Trabajadores que:

«La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario.»

Dos son pues las notas caracterizadoras de la relación laboral así entendida, cuales son la ajeneidad en la relación y la «dependencia» del empleado respecto del empleador.

Haciendo hincapié en aquella nota de dependencia, la jurisprudencia ha venido a delimitar la frontera entre el contrato de trabajo (relación laboral) y el arrendamiento de servicios (relación mercantil), en la denominada «integración en el círculo rector y disciplinario del empresario» (sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 10 de julio de 2000 y 8 de octubre de 1992), de modo que si los servicios se prestan en el seno de una relación de dependencia nos encontraremos ante una relación laboral, en tanto nos hallaremos ante una relación de carácter mercantil en ausencia de dicha dependencia. Como se decía en la primera de las sentencias citadas, «si los servicios del perito tasador de seguros se prestan en régimen de dependencia nos encontraremos, al margen del *nomen iuris* elegido por las partes, ante un contrato de trabajo; si se realiza en régimen de autonomía, fuera del círculo rector o ámbito de dirección de la compañía aseguradora, nos encontraremos, al margen también de la calificación asignada por los contratantes, ante un contrato de arrendamiento de servicios.»

Es por ello que en el presente caso, como en todos, deberemos acudir a las notas que evidencien o exterioricen la presencia o no de aquella relación de dependencia; notas tales como la naturaleza de la prestación, la autonomía en el desarrollo del trabajo encomendado, las obligaciones que deriven para las partes del contrato suscrito, el lugar de prestación de los servicios, la sujeción a una jornada u horario, etc.

#### **Quinto.**

En esta tesitura cumple recordar que la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en su artículo 105.1 establece que «En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo», precepto este que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil. La regla general contenida en tal precepto, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de fechas 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998 y 26 de julio de 1999, entre otras), entendiéndose que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de normalidad, disponibilidad y facilidad probatoria. Por otra parte, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, pues disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, tal afirmación viene matizada en el punto 6 de dicho precepto, al establecerse que, «para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio».

Frente a lo manifestado por la empleadora, en el sentido de que la relación que la unía con el reclamante en el periodo discutido no era laboral, sino que ejercía aquel su «actividad como

colaborador externo», aportó el interesado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional una serie de documentos que dice el reclamante evidencian el carácter laboral de su relación con la reclamada en aquel periodo que media entre el 31 de octubre de 1995 y el 1 de julio de 2000.

Previo al examen de los mismos, es de destacar que por el interesado (a quien de acuerdo con lo antes argumentado incumbe la carga de probar que la relación formalizada como mercantil en realidad no lo era, siendo ésta laboral), no aporta en esta vía ni los contratos laborales suscritos en 1990 y en 2000, ni el contrato mercantil que debió firmar con la reclamante en 1995, lo que impide, de entrada, conocer de una forma directa el contenido obligacional que se derivaba de los mismos, lo que hubiera constituido un buen punto de partida para calificar jurídicamente aquella relación.

Dicho lo anterior, aportó el interesado copia de las que se dicen liquidaciones de gastos de diferentes meses de los años 1990 a 2002 (documentos 3, 8 y 9); sin poner en duda la autenticidad de las copias aportadas, debemos afirmar que la justificación de gastos no es una actuación exclusiva de las relaciones laborales, bien pudiendo tener cabida igualmente en el seno de una relación mercantil, atendiendo al contenido de lo pactado en cada caso. Iguales conclusiones cabría extraer de la liquidación de gastos de los pagos realizados mediante tarjeta VISA, de los que aporta dos recibos el interesado, o de las dos facturas de compra de billetes de avión a nombre del interesado, abonadas por la reclamada.

Se aporta por el interesado copia de la que sería comunicación trasladada por la reclamada, en la que se le pone en conocimiento la categoría profesional y retribuciones de diferente personal al servicio de la reclamada, de lo que no cabe extraer conclusión alguna respecto a la naturaleza jurídica de la relación entre el interesado y V.

Por último se aporta certificación expedida en 1998 por Y, S.A. en la que se dice que el reclamante «tiene reconocida una antigüedad en la prestación de sus servicios desde 8 de enero de 1990», certificación esta que nada aclara respecto de si la que se dice «antigüedad de servicios prestados» lo fue bajo una relación de carácter laboral o mercantil; además, tal amplitud en la definición de «prestación de servicios» que parece sostener la reclamada, bien pudiera explicar el haberse recogido por ésta, al expedir la nómina del reclamante de febrero de 2005, aquella fecha del 8/01/1990 como la de antigüedad.

Visto lo anterior y atendido los preceptos y doctrina antes citados, siendo patente la facilidad y disponibilidad probatoria del contribuyente, cual es acreditar la naturaleza de la relación que le unía a la reclamada en aquel periodo que media entre el 31 de octubre de 1995 y el 1 de julio de 2000, este Tribunal considera que no resulta acreditada la que se dice relación laboral, debiendo estar a los actos propios del reclamante, quien se dio de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, integrando desde ese momento en su autoliquidación del IRPF las percepciones satisfechas por V. como retribuciones de la actividad profesional.

En este último sentido, y al margen del examen de los medios de prueba aportados por el interesado, bien pudiera imputarse al reclamante aquel principio general del Derecho de que nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas, *allegans turpitudinem propriam non auditur*, entendiendo aquella torpeza como el incumplimiento de las normas reguladoras de la relación que ahora se dice laboral, y que ahora se dice haber incumplido; no pudiendo este Tribunal dejar en el olvido, visto el nivel de ingresos del interesado, el tratamiento fiscal más favorable de las rentas percibidas en aquellos ejercicios si éstas se calificaban como rendimientos profesionales (menor tipo de retención, beneficiándose de una lista no cerrada, ni limitada cuantitativamente, de gastos deducibles), respecto al que resultaría de haberlos califica entonces como rendimientos del trabajo dependiente.

**Sexto.**

Como alegación subsidiaria, para el caso de que este Tribunal desestimase su pretensión principal, solicitaba el reclamante que a la antigüedad considerada de su relación laboral, habría que añadir el periodo que va del 8-1-1990 al 31-10-1995, en tanto aquella relación laboral permaneció en suspenso en el periodo de 1995 a 2000, sosteniéndose aquello con cita de lo recogido a este respecto por el artículo 9.º del Real Decreto 1382/1985, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, aludiéndose en este mismo sentido diferentes sentencias así como resoluciones de la Dirección General de Tributos.

Al margen de las consideraciones ya efectuadas en el anterior Fundamento Tercero, tal alegato igualmente debe decaer, pues la pretendida suspensión de la relación laboral, como indica el propio reclamante, cabría ante un supuesto de cese de relación laboral común y pase a una relación laboral especial prevista para el personal de alta dirección [artículo 2.º 1.a) del Estatuto de los Trabajadores] y Real Decreto 1382/1995), cuando expresamente se hubiera acordado tal suspensión. Obviamente, no estamos en un supuesto de pase de una relación laboral común a especial, sino ante el cese de una relación laboral común pasando el interesado a ejercer como profesional autónomo.

Dicho lo anterior, si bien la jurisprudencia ha venido a considerar como antigüedad del empleado la originaria del primero de los contratos laborales suscritos, en supuestos de contratos sucesivos mediando entre ellos inactividad (sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 1994), o cuando medien breves interrupciones, inferiores al plazo de la acción de despido de 20 días (sentencias de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1997 y 16 de abril de 1999), tales situaciones en nada se corresponden con la ahora analizada, en tanto entre la extinción del primero de los contratos laborales y la celebración del segundo, media un plazo de cinco años durante el cual el reclamante ejerció una actividad profesional por cuenta ajena.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en el referido recurso de alzada,

**ACUERDA**

Desestimarle, confirmando la resolución de fecha 22 de septiembre de 2008 (reclamación económico-administrativa n.º ...), dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., por resultar ajustada a Derecho.

## 9. TEAC 17/11/2009: Socios consultora (IVA)

Referencia: NFJ037353

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de noviembre de 2009

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 276/2007

#### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducir.** Para determinar si las cuotas repercutidas por los denominados «consultores externos», «socios *partner*» o «consultores *partner*» tienen la consideración de deducibles, habrá que ver si estamos ante operaciones sujetas al impuesto por haberse realizado en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional que comporta la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios o, si por el contrario estamos ante servicios prestados en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales. Ahora bien, el pronunciamiento sobre la independencia en el ejercicio de una actividad exige analizar en cada caso las condiciones laborales, retributivas y la asunción de responsabilidad por el empresario en cuanto asume el resultado de la actividad. En este caso, la Inspección no ha obtenido indicios suficientes para desvirtuar la relación jurídica que se formaliza en los contratos de arrendamiento de servicios, es decir, no ha acreditado la existencia de lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario, conforme señala la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), o el desarrollo de la actividad bajo un régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, como señala la Ley 37/1992 (Ley IVA), trasposición de la Directiva.

#### PRECEPTOS:

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), arts. 4.º, 5.º y 7.º.](#)

[Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo \(Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme\), arts. 2.º y 4.º.](#)

[Directiva 2006/112/CE del Consejo \(Sistema Común del IVA\), arts. 9.º y 10.](#)

[Código Civil, art. 1.544.](#)

#### RESOLUCIÓN

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (17/11/2009), en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia [artículo 229.1 b) de la Ley 58/2003], pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X, con NIF... y actuando en su nombre y representación D. ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en..., contra el acuerdo de liquidación de fecha 16 de noviembre de 2006, derivado de Acta de disconformidad n.º A02-..., dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de..., y referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2001 y el cuarto trimestre de 2004, ambos inclusive, por importe de 1.160.667,48 € de deuda tributaria a ingresar.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Con fecha 19 de octubre de 2005 se notifica a la entidad reclamante por la Dependencia Regional de Inspección, comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e

investigación de su situación tributaria de carácter general, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retención/Ingreso a Cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional) e Impuesto sobre el Valor Añadido, alcanzando, en relación con este último concepto tributario, los períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2001 y el cuarto trimestre de 2004, ambos inclusive.

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 19 de octubre de 2006 con la incoación al sujeto pasivo del Acta de disconformidad n.º A02-..., en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad. El Acta se acompaña del preceptivo informe de disconformidad de igual fecha en el que se concretan los hechos y fundamentos de derecho contenidos en la propuesta de regularización incluida en el Acta.

No consta que el sujeto pasivo presentara escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación contenida en el Acta de disconformidad.

La Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia en..., dicta acuerdo de liquidación con fecha 16 de noviembre de 2006, en los que se practican liquidaciones tributarias con el siguiente desglose:

Cuota Acta: 987.713,53 €.

Intereses de demora: 172.954,40 €.

Deuda tributaria: 1.160.667,48 €.

De las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad, se desprende entre otra, la siguiente información relevante:

1. La actividad principal de la entidad se encuentra clasificada en el epígrafe 8.496 del Impuesto sobre Actividades Económicas (servicios de colocación y suministro de personal).

2. En la contabilidad oficial aportada por la entidad constan un conjunto de anotaciones en las cuentas números... «Honorarios consultores»,... «Honorarios profesionales *bonus partners*»,... «Honorarios profesionales *partners Manag. bonus guar*»,... «Amort...-Bonus», cuyo soporte documental son facturas emitidas por distintas sociedades y personas físicas en las que se repercutió el IVA correspondiente.

3. La Inspección comprueba, en relación con las facturas emitidas por sociedades, que el socio mayoritario de cada una de ellas es un socio *partner* o consultor *partner* de la entidad reclamante, y, en relación con las facturas emitidas por personas físicas, el emisor también es un socio *partner* o consultor *partner* de la entidad reclamante. El concepto por el que se emiten todas ellas es «Servicios profesionales por trabajos de consultoría», su periodicidad es mensual y su importe es el mismo o muy parecido.

Asimismo, ninguna de las sociedades o profesionales «socios *partners*» tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según las facturas emitidas, llevan a cabo. Tampoco los pagos realizados, según el Mod. 347 presentado por las mismas o los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los citados servicios a otras entidades.

4. La Inspección comprueba también que los socios *partner* o socios consultores que facturan los servicios a la entidad reclamante, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, tienen su lugar de trabajo y teléfono ubicados físicamente en la entidad reclamante y que son usuarios de los medios utilizados para el ejercicio de la actividad por la que facturan, medios cuyos costes son asumidos por la entidad reclamante.

5. La Inspección considera que ha obtenido indicios suficientes para concluir que los servicios de consultoría por los que se ha facturado a la entidad reclamante, bien directamente, bien a través de sociedades participadas, han sido prestados por los socios *partner* o socios consultores a la entidad reclamante utilizando los medios personales y materiales de la organización de esta última, sin que dichos servicios hayan supuesto por parte de las personas físicas que los prestan, la ordenación por cuenta propia de medios de producción. Es decir,

dichos servicios se han prestado en régimen de dependencia, por lo que los importes satisfechos por la reclamante en contraprestación de dichos servicios deben calificarse como rendimientos del trabajo y las cuotas del IVA repercutidas en las facturas, no tienen la consideración de deducibles por tratarse de operaciones no sujetas al Impuesto conforme dispone el artículo 7.º 5.º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, no siendo posible su deducción según resulta del artículo 94 de la citada norma, al no haberse devengado con arreglo a derecho.

6. La Inspección no aprecia indicios de comisión de infracciones tributarias a que se refiere el artículo 183 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por lo que no se procedió a la iniciación de expediente sancionador.

El acuerdo de liquidación practicado a la entidad se notifica con fecha 28 de noviembre de 2006, interponiéndose contra el mismo, el 22 de diciembre de 2006, la presente reclamación económico-administrativa en única instancia ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, al amparo del artículo 229.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

### **Segundo.**

Con ocasión de la puesta de manifiesto del expediente administrativo, a efectos de alegaciones y prueba, la entidad reclamante formuló, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Naturaleza jurídico-tributaria de los servicios de consultoría contratados. Rendimiento de actividad económica versus rendimiento del trabajo.

- Descripción del negocio de la entidad y su forma organizativa en España.

Es una sucursal que forma parte de la multinacional del mismo nombre (X), dedicada a la consultoría de recursos humanos, habiéndose especializado en la búsqueda de altos ejecutivos para sus clientes, *head-hunting* o cazatalentos. Para ello cuenta en España con sus propios medios y recursos. De forma paralela, subcontrata a consultores externos de reconocido prestigio en el mercado nacional español, incluso especializados por sectores, que aportan conocimiento del mercado local, red de contactos y poder de atracción de clientela y de candidatos con talento, complementando el potencial de la marca internacional.

Dichos consultores externos son los llamados en el mercado *partners* o «socios comerciales», con quienes tiene suscritos contratos de arrendamiento de prestación de servicios. La expresión *partner* no se refiere a «la denominación del cargo o puesto en la empresa» que ocupa el consultor externo, sino únicamente a que los consultores externos son colaboradores de X en España.

- Servicios prestados por los consultores externos y su naturaleza jurídica.

X suscribe con los consultores externos contratos de arrendamiento de servicios o de prestación de servicios de consultoría cuyas características comunes en relación con los consultores externos, son las siguientes: no utilización de los medios de X, asunción de riesgos fiscales y de Seguridad Social; inexistencia de relación laboral; reembolso de gastos incurridos en la prestación de servicios; plena autonomía e independencia en la organización del trabajo; no fijación de período de vacaciones ni de prueba; fijación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de X.

Dichos contratos encajan en el artículo 1.544 del Código Civil, de forma que la relación entre las partes es de naturaleza mercantil y no la relación propia de un contrato de trabajo definida en el Estatuto de los Trabajadores. Se trata del ejercicio independiente de una profesión liberal, generadora, por definición de rendimientos de actividades económicas.

- Calificación tributaria de los servicios profesionales.

Partiendo de la licitud en la organización del trabajo a través de una entidad mercantil, la forma de organización, bien societaria, bien facturando como persona física, que elegía cada consultor para prestar sus servicios no incumbía a X. Dado que los consultores externos

prestaban sus servicios en régimen de independencia y con plena autonomía, no correspondía a X indicar a cada consultor la forma de organizar la prestación de sus servicios.

No se ha demostrado fehacientemente por el Inspector que el ejercicio de una profesión liberal, como la de consultoría, se haya realizado por los consultores externos en régimen de dependencia y ajenidad, habiéndose realizado una labor probatoria insuficiente:

No se ha realizado actuación alguna cerca de los consultores externos ni tampoco se les ha requerido información y, sin embargo, se afirma que carecen de medios propios. No corresponde a la reclamante demostrar si efectivamente disponen o no de tales medios, sino a la Inspección.

Los consultores externos no están ubicados físicamente en las oficinas de X. No tienen despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, ni secretaria personal, ni disponen de teléfono, ordenador o mobiliario de la entidad.

En cuanto a los gastos contables registrados por X a que se refiere el muestreo contable efectuado por el inspector, debe distinguirse entre dos tipos de gastos: 1. Los gastos propios de la actividad de consultoría en los que incurre la reclamante en la prestación de servicios a sus clientes, entre los que se incluyen aquellos gastos en los que ha incurrido cada consultor externo por cuenta de X. Estos gastos se repercuten finalmente al cliente de la reclamante no suponiendo gastos ni medios propios del consultor. 2. Los gastos ajenos a la actividad de consultoría inicialmente pagados por la reclamante que se repercuten a los consultores externos. La razón de esta operativa es que X obtiene beneficiosos acuerdos con sus proveedores teniendo capacidad para ofrecer a los mismos, entre ellos, los consultores, descuentos en la contratación de determinados productos como *renting* de vehículos y seguros sanitarios o de vida. Adjunta documentación relativa a unos y otros gastos.

En la actividad realizada por los consultores externos, se dan las notas de autonomía e independencia en su ejercicio y la asunción de riesgo y ventura de la misma que exige la jurisprudencia y doctrina administrativa que cita en sus alegaciones. En concreto:

Los consultores externos no prestan sus servicios bajo la dirección de la entidad reclamante, ni se someten a sus instrucciones, sino que tienen plena autonomía para organizarse. Tampoco están sometidas a la política general de la compañía ni a ningún tipo de control disciplinario.

Los consultores externos no prestan servicios exclusivamente a X, sino que facturan a otras compañías. No están integradas en la organización empresarial de X, ni pertenecen a ningún equipo de trabajo, ni tienen personal asignado ni a su cargo.

Asumen el riesgo y ventura de las operaciones. Si el consultor externo no aporta clientela, no trae operaciones o éstas no llegan a buen puerto, no percibe sus honorarios, basándose la retribución final anual en los importes efectivamente cobrados del cliente final, no en los importes facturados.

2. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportado.

Conforme a la alegación anterior, resulta evidente que los consultores externos no se encuentran vinculados a X por ninguna relación administrativa o laboral, por lo que, aun en el supuesto de considerarse que, a efectos del IRPF, la contraprestación satisfecha por X a aquéllos debiera calificarse como rendimientos del trabajo, a efectos del IVA, no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.º 5.º de la Ley del Impuesto.

La Inspección, en las regularizaciones efectuadas por el Impuesto sobre Sociedades y Retenciones a cuenta del IRPF, considera como gastos deducibles los importes facturados por los consultores externos, si bien no en concepto de honorarios satisfechos a profesionales independientes, sino en concepto de gastos de personal, como retribuciones del trabajo «aunque la persona en cuestión no figure como empleada en la empresa». Pues bien, dicha calificación realizada en aplicación del artículo 16 de la Ley del IRPF, que regula un concepto amplio de rendimientos del trabajo, no es automáticamente trasladable al IVA ni tiene por qué

tener cabida en el artículo 7.º 5.º de la Ley del IVA, que delimita un supuesto de no sujeción atendiendo a servicios prestados en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 391/1996 de 1 de marzo por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central en la presente reclamación consiste en determinar si las cuotas repercutidas por los denominados «consultores externos», «socios *partner*» o «consultores *partner*» no tienen la consideración de deducibles por tratarse de servicios prestados en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales como sostiene la Inspección, o, por el contrario, sí lo son, por tratarse de operaciones sujetas al Impuesto al haberse realizado en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional que comporta la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, como pretende la reclamante.

### **Segundo.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 4.º, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y la definición legal de actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA se contiene en el artículo 5.º apartado 2 de la citada Ley, en los siguientes términos:

«2. Son actividades empresariales o profesionales 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.»

De este concepto se extraen las dos notas características de la actividad empresarial o profesional: la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y la finalidad que se persigue con esta actividad de ordenación.

Respecto al primer requisito, la ordenación por cuenta propia excluye la sujeción al impuesto de aquellos supuestos en que se realizan operaciones sin contar con una estructura de recursos humanos o materiales que requieran una ordenación específica para lograr un resultado. En particular, este requisito pretende excluir del ámbito del IVA las actuaciones realizadas en régimen de dependencia o de trabajo por cuenta ajena en el marco de una organización empresarial, cuestión que corrobora el artículo 7.º 5.º al declarar la no sujeción al impuesto de «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

El segundo requisito se refiere a la finalidad a la que se encamina dicha actividad de ordenación de recursos que debe ser la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con independencia de los resultados que se obtengan en la misma.

En esta delimitación de actividad empresarial o profesional, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha destacado el amplio ámbito de definición de las actividades económicas a efectos de la aplicación del IVA y que dicha definición debe realizarse en términos objetivos. En esta línea se pronunciaba ya en su Sentencia de 26 marzo de 1987,

Comisión-Países Bajos, Asunto C-235/1985, y se ha venido manteniendo de manera uniforme en sentencias posteriores, como la de 28 de junio de 2007, asunto C-369/04, Hutchison 3G: «8. El análisis de estas funciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, en la medida en que se contemplan todas las prestaciones de servicios de las profesiones liberales, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados.»

En el caso que nos ocupa, lo que se discute es la concurrencia del primer requisito, es decir, el carácter dependiente o independiente con el que actúan los consultores que prestan servicios a la reclamante (la Inspección sostiene que dichos consultores están vinculados a la reclamante por una relación de dependencia), a efectos de determinar si dichas prestaciones están o no sujetas al Impuesto y, consecuentemente, pronunciarse sobre la deducibilidad de las cuotas repercutidas a la reclamante.

Atendiendo a la exigencia de dicho requisito, debe indicarse que los preceptos de la Ley 37/1992 citados anteriormente, son trasposición de lo previsto en los artículos 2.º y 4.º de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva. En concreto, el artículo 2.º punto 1, sujeta al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, y el artículo 4.º establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

(...)

4. El término "con carácter independiente", que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.»

En los mismos términos se expresa la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, en sus artículos 9.º y 10.

El TJCE se ha pronunciado sobre las notas que deben caracterizar la noción de independencia en el ejercicio de la actividad empresarial a efectos de determinar si quien la realiza tiene o no la condición de sujeto pasivo del Impuesto. Se pueden citar las Sentencias de 25 de julio de 1991, Asuntos C-202/90 y C-60/90, de 27 de enero de 2000, Asunto C-23/98, y de 18 de octubre de 2007, Asunto 355/06. Las dos últimas versan sobre las relaciones entre una sociedad y su socio.

En estas Sentencias el TJCE señala que el pronunciamiento sobre la independencia en el ejercicio de una actividad exige analizar en cada caso las condiciones laborales, las condiciones retributivas y la asunción de responsabilidad por el empresario, en cuanto asume el resultado de la actividad.

Por tanto, de acuerdo con los preceptos citados y la interpretación que de los mismos ha realizado el TJCE, tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA aquellas personas o entidades que ordenen un conjunto de medios personales y/o materiales bajo su responsabilidad e independencia, para desarrollar una actividad empresarial o profesional mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de

servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad. Por el contrario, resultan excluidos de dicha condición aquellos que estén vinculados al destinatario de sus servicios por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario, conforme señala la Sexta Directiva, o bajo un régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, como señala la Ley 37/1992, trasposición de la Directiva.

### **Tercero.**

En el caso que se plantea en la presente reclamación, se trata de servicios de consultoría en materia de recursos humanos y en concreto en el campo del *head-hunting*. Dicha actividad, como las demás profesiones liberales, perfectamente puede ser calificada como una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, en la que el bien o producto colocado en el mercado consiste, en esencia, en la aplicación de los conocimientos, técnicas y relaciones de una sola persona. Ahora bien, si dicha actividad se desarrolla en régimen de dependencia o subordinación a quien se presenta como cliente o principal, entonces quedaría excluida del ámbito del Impuesto en aplicación del supuesto de no sujeción a que se refiere el artículo 7.º 5.º de la Ley 37/1992.

La relación entre las partes (la reclamante y los consultores) se instrumenta mediante contratos de arrendamiento de servicios, previstos en el artículo 1.544 del Código Civil: «en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto».

La colisión de esta figura con el contrato de trabajo ha sido profusamente analizada en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, quien, reconociendo las dificultades que entraña en ocasiones la distinción entre ambas figuras, ha manifestado que la calificación de una relación jurídica como arrendamiento de servicios excluye la misma del ámbito laboral.

Así, en Sentencias (entre otras) de 4 de febrero de 1984 y de 9 de febrero de 1990, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha manifestado que «la diferencia entre el arrendamiento de servicios y el contrato de trabajo, tan difícil en ocasiones hasta el punto de haberse hablado de dos regímenes jurídicos distintos para una misma realidad o substrato social, ha de venir construida sobre la base de indagar y constatar si acompañan a la relación de servicios las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia del ámbito de organización y dirección de la empresa, que caracterizan el contrato de trabajo. No es suficiente para la configuración de la relación laboral la existencia de un servicio o actividad determinada, y de su remuneración por la persona a favor de la que se prestan para que, sin más, nazca a la vida del derecho el contrato de trabajo, pues -Sentencia de esta Sala de 7 de noviembre de 1985 (RJ 1985,5738)- su característica esencial es la dependencia o subordinación del que presta un servicio a las personas a favor de quien se ejecuta, bastando para que concurra que el trabajador se halle comprendido en el círculo organicista rector y disciplinario del empleador por cuenta de quien realice una específica labor, de modo que si no existe tal sujeción el contrato es meramente civil».

Ahora bien, tal y como ha venido señalando el Tribunal Supremo de forma reiterada (por todas, sentencia de 7 de noviembre de 2007, Recurso 2224/2006, FD Cuarto) «la calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos, conforme así se ha declarado a través de una consolidada jurisprudencia de la que son muestra, entre otras muchas, nuestras sentencias de 11 de diciembre de 1989 (RJ 1989, 8947) y de 29 de diciembre de 1999 (RJ 2000, 1427)».

En esta tarea de analizar las circunstancias se cuenta con un importante cuerpo de doctrina administrativa y jurisprudencial que ha ido perfilando los criterios a tener en cuenta, siendo

especialmente significativa, por su esfuerzo recopilador, la citada sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007, que resume así la cuestión: «... 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 ajeneidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral. (...)

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 [STS de 23 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7310)], compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones [STS de 20 de septiembre de 1995 (RJ 1995, 6784)]; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad [STS de 8 de octubre de 1992 (RJ 1992, 76221), STS de 22 de abril de 1996 (RJ 1996, 3334)]; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

Indicios comunes de la nota de ajeneidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados [STS de 31 de marzo de 1997 (RJ 1997, 3578)]; 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 [STS de 15 (sic) de abril de 1990 (RJ 1990, 3460), STS de 29 de diciembre de 1999]; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo (STS de 20 de septiembre de 1995); 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 (STS de 23 de octubre de 1989)».

Análoga línea argumental sigue la doctrina administrativa, así, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 07/07/2005, consulta n.º V1357-05, de 18/07/2008, consulta n.º V1492-08, que se apoya expresamente en la citada Sentencia del Tribunal Supremo, o de 02/02/2009, consulta n.º V0179/2009.

#### **Cuarto.**

Aplicando las premisas expuestas al caso enjuiciado es claro, como punto de partida, que la calificación como actividad económica o como trabajo dependiente, de la prestación de servicios de los consultores externos a la reclamante no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos, por lo que la Inspección puede poner en cuestión, como ha hecho, la formalización instrumentada por los contratantes (en el caso que nos ocupa a través de contratos de arrendamiento de servicios) e intentar desvelar cuál es la verdadera naturaleza de la relación, mediante la puesta de manifiesto de las circunstancias que acreditarían, en el presente caso, la presencia de las notas de dependencia y ajeneidad propias de una relación laboral.

#### **Quinto.**

La regularización practicada por la Inspección ha consistido, como ya se ha dicho, en considerar que la actividad desarrollada por los consultores, ya sea directamente o a través de

las sociedades participadas, no constituye una ordenación por cuenta propia de medios de producción con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que, a su juicio, le permite calificar la contraprestación satisfecha como rendimientos del trabajo, a efectos del IRPF, y negar la deducibilidad de las cuotas soportadas por tratarse de operaciones no sujetas, a efectos del IVA. Pero para ello no se ha centrado en identificar la presencia en las relaciones analizadas de las notas de dependencia y ajeneidad propia de las relaciones laborales.

Este TEAC, en relación con la regularización efectuada por el concepto «IRPF, Retenciones e Ingresos a Cuenta» y mismo ámbito temporal, analizó la cuestión debatida en la resolución de fecha 26 de febrero de 2009 (RG 278/2007), en el fundamento quinto y siguientes:

«QUINTO: (...) Su argumento principal ha sido afirmar que las distintas sociedades que han facturado a la reclamante los servicios de consultoría no han realizado ninguna actividad económica distinta a la de los consultores externos, concluyendo que si la sociedad era una mera interposición de estos lo que había bajo ella no puede ser sino el trabajo personal de quien realizaba las tareas que aquellas facturaban.

Así, la actividad comprobadora se ha centrado en encontrar sustento probatorio al que, como ya hemos dicho, es el argumento principal. Como se expone en el Antecedente de hecho Segundo de esta Resolución, el grueso de los hechos en los que se apoya la regularización son, en síntesis, que cada sociedad que factura a la reclamante son lo que podríamos resumir como sociedades de cada uno de los socios *partner* o consultor *partner*, (son socio mayoritario junto a su grupo familiar directo y, en la mayoría de los casos, administrador único, socio fundacional, teniendo en muchos casos el domicilio social en el domicilio familiar), que en las facturas emitidas, en términos generales, el concepto es "Servicios profesionales por trabajos de consultoría", que ninguna de las sociedades o profesionales "socios *partners*" tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según sus facturas, estarían llevando a cabo las mismas (o no tienen empleados o los empleados son guardeses o dedicados al cuidado de fincas), que en ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el Mod. 347, presentado por las mismas o de los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería, *catering*, fincas de caza, etc.), ni los pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad inmobiliaria, arquitectos, ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

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

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

pero esta actividad sigue estando pendiente de ser calificada como laboral o profesional, lo que dependerá del estudio más profundo de la relación con la entidad reclamante, la retenedora, para verificar si priman los indicios de actuación autónoma y por cuenta propia del profesional o si tienen más fuerza los de actuación dependiente y por cuenta ajena.

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

Por último, debe indicarse que, como es obvio, el argumento de la interposición es inocuo para los consultores que no prestan sus servicios a través de sociedades.

Queda por aclarar que sobre la citada condición de sociedades interpuestas de las sociedades de los consultores este Tribunal no se pronuncia, ya que, como hemos visto, tan solo era un argumento para llegar al verdadero contenido de la liquidación impugnada -la calificación como relación laboral- ni, incluso aunque se aceptase, sería elemento decisivo para juzgar el resultado de la citada liquidación.

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

1.º La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del consultor, que puede deducirse al analizar la ausencia de trabajadores y de pagos significativos a terceros relacionados con la actividad de consultoría por las sociedades interpuestas, lo que permitiría afirmar que no hay ordenación por cuenta propia por parte de las sociedades interpuestas. No obstante, tampoco este argumento, en sí mismo, tiene demasiado peso, ya que, de un lado el artículo 25 de la Ley 40/1998 no exige la combinación de varios factores productivos, al indicar que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". Por otro lado, ha de aceptarse que el tipo de profesión liberal ante el que nos encontramos, la consultoría, como ocurre con otras, se basa en la aplicación de los conocimientos, técnicas y habilidades de una o varias personas, sin exigir mucha más infraestructura.

2.º Las facturas que emiten cada una de las sociedades, y los profesionales que facturan en nombre propio, tienen, en términos generales, una periodicidad mensual y son por el mismo importe.

No obstante, esta circunstancia, que podría aproximarnos a la idea de retribuciones fijas y seguras propias de las relaciones laborales, se explica por la entidad afirmando que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, igual a

mensual se le denomina en alguna ocasión por la reclamante, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada consultor ha generado, la facturación que ha sido cobrada, y los gastos que la reclamante ha satisfecho a cuenta de cada consultor y que se le repercuten, de modo que puede resultar el abono de cantidades adicionales o todo lo contrario. Estas afirmaciones se apoyan, como se ha dicho, con la aportación de una serie de anexos en los que se reflejan los ajustes y regularizaciones realizados, para cada ejercicio y consultor, al final de cada ejercicio. Se apoyan también en lo reflejado en los distintos contratos de prestación de servicios, en los que se indica, en general, que los consultores cobrarán en función de los resultados derivados de su actividad, incluso de la facturación generada que efectivamente se haya cobrado, no de forma automática por el trabajo realizado.

3.º Los socios *partners* o socios consultores que prestan los servicios a la reclamante, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, tienen su lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de X. Este indicio de relación laboral, tampoco es determinante porque podría ejercerse por cuenta propia la actividad de consultoría acordando con el cliente, como un pacto más de la relación, el uso parcial o total de sus instalaciones.

Así lo entendió la Consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2003, que analiza si realiza ordenación por cuenta propia un colaborador en las tareas de preparación de las pruebas físicas y la práctica de diferentes deportes que se realizan en las instalaciones del centro receptor de sus servicios, indicando que "la existencia de dicha ordenación habrá de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos. Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando, aunque los cursos se impartan de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que prestan a través de la citada organización".

Por otro lado, es afirmado por la inspección con un apoyo probatorio escaso, basado en que en la página web de la reclamante se identifica y presenta a los *partner* como si estuvieran integrados en la sociedad, y aportando el teléfono de ésta. El reclamante afirma lo contrario, que los consultores externos no están ubicados físicamente en las oficinas de X, que no tienen despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, ni secretaria personal, ni disponen de teléfono, ordenador o mobiliario de la entidad, aunque sí mantengan reuniones con clientes en dichas instalaciones, y que en las ocasiones en las que la inspección visitó las instalaciones de la reclamante no constató lo que afirma. Por otro lado, los contratos de arrendamientos de servicios explicitan que los consultores no utilizarán los medios de X. Puede concluirse, a la vista de estos datos, que esta circunstancia no está suficientemente acreditada por la Inspección.

4.º En la contabilidad de la reclamante hay justificantes de gasto en los que aparece como nombre del usuario del servicio alguno de los socios *partners* o consultores, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de X y el pago realizado por esta misma, mientras que no hay gastos asumidos por la reclamante en los que aparezca como usuario alguna de las sociedades relacionadas en el Acta.

Estas circunstancias también se contrarrestan por la reclamante, que explica que cuando se trata de gastos propios de la actividad de consultoría se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del consultor ni de la reclamante. Cuando son gastos ajenos a la actividad de consultoría, propios del consultor pero inicialmente pagados por la reclamante, se repercuten al final del año a los consultores externos. Explica que la razón de

esta operativa es hacer llegar a los consultores los mejores precios, los descuentos, derivados de la contratación concentrada, por X de determinados productos como el *renting* de vehículos y seguros sanitarios o de vida. Se apoya esta afirmación aportando los listados mensuales de gastos incurridos por cada sociedad o profesional independiente y el cliente al cual tales gastos han sido repercutidos y el número de factura de X en la que tales gastos han sido integrados; los acuerdos con agencias de viaje, líneas aéreas y compañías de hostelería en los que puede comprobarse la obtención de descuentos por parte de la entidad, y los de gastos repercutidos a sociedades de consultores.

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

No se ha justificado, en general, que la relación entre los "*partners* comerciales" y la reclamante no esté más cerca de ser, como desde luego resulta verosímil, una asociación comercial entre dos agentes económicos que actúan por cuenta propia, la multinacional de la selección de ejecutivos y los profesionales previamente reputados en el mercado español en esta misma actividad, complementando los intereses y resultados económicos de ambas partes, que de ser una relación laboral de dependencia de los segundos respecto de la primera.

No se ha acreditado, en concreto, que no se correspondan con la realidad las características generales de los contratos de prestación de servicios firmados entre la entidad reclamante y los consultores externos (obrantes en el expediente, páginas 97 a 179 del expediente) que aproximan la relación al ejercicio independiente de una profesión liberal: no utilización, o utilización excepcional, de los medios de X la asunción de riesgos fiscales y de Seguridad Social, así como de todas las obligaciones que suponga la contratación de personal propio, la inexistencia de relación laboral, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de período de vacaciones ni de prueba ni de horarios, la fijación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de X no aceptar, en sus actividades paralelas, clientes de X ni usar su nombre.

Este cúmulo de circunstancias recogidas en los contratos, y no desvirtuadas por la inspección, en particular la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de período de vacaciones ni de prueba, la no imposición de horarios, la ausencia de mecanismos de control, descartan que exista una relación de dependencia de los consultores respecto de la reclamante. Frente a ello, no se ha acreditado por la Inspección la programación de las prestaciones controvertidas por la entidad reclamante, la sujeción a horario determinado, la existencia de mecanismos de control y supervisión, la impartición de órdenes de trabajo de carácter operativo u organizativo, en definitiva, el sometimiento a la disciplina jerárquica que implicaría la existencia de una relación laboral.

La percepción de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocio y de cobro para la reclamante, y no de la tarea realizada, con ajustes anuales al alza o a la baja, y la especialización de cada consultor en una serie de sectores y clientes que tenía antes de su asociación con la reclamante, suponen una actuación por cuenta propia contraria a la ajeneidad que se predica de las relaciones laborales. En consecuencia con todo lo expuesto procede estimar las pretensiones de la entidad interesada y anular la liquidación impugnada.»

Las conclusiones a las que llegó el TEAC en la resolución transcrita tienen incidencia directa en el pronunciamiento que debe efectuar este Tribunal en la presente resolución, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la reclamante y repercutidas por los

consultores. Dicha deducibilidad se niega por la Inspección por considerar que las prestaciones de servicios realizadas por los consultores son operaciones no sujetas al IVA, en aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.º 5.º de la Ley del Impuesto. Dicha consideración se fundamenta por la Inspección, en el carácter laboral de la relación que vincula a la reclamante con los consultores personas físicas, ya actúen directamente, ya a través de sociedades, y a pesar de que dicha relación se instrumenta a través de contratos de arrendamiento de servicios.

Al igual que en la Resolución anteriormente transcrita, debe significarse que el argumento principal de la Inspección, la supuesta condición de sociedades interpuestas de las sociedades a través de las que prestan sus servicios y facturan algunos de los consultores, no puede sustentar suficientemente la regularización realizada, porque, de un lado, el conjunto de circunstancias en las que se apoya no son suficientes para afirmar que hay relación laboral entre los citados profesionales y la reclamante; de otro, porque la consideración de dichas sociedades como interpuestas exige el análisis de las circunstancias internas de cada entidad y que, en principio, son ajenas a la reclamante en su condición de destinataria de los servicios de consultoría. En este punto cabe precisar que estamos ante un procedimiento de comprobación que se sigue, no respecto de las sociedades que se dicen interpuestas, sino respecto del destinatario de los servicios prestados por aquéllas o sus socios, y en dicho procedimiento la Inspección ni siquiera ha sugerido que existiera connivencia o conocimiento por parte de la reclamante de las circunstancias que conducen a la Inspección a considerar que las sociedades que facturan los servicios de consultoría son sociedades interpuestas. Por último, dicho argumento carece de relevancia alguna cuando los servicios de consultoría se prestan directamente por los consultores personas físicas y no a través de sociedades.

Asimismo, tampoco resulta acreditado, tal y como señaló el TEAC en la resolución indicada, que concurren en la relación entre los consultores y la reclamante las circunstancias de dependencia y ajeneidad a que se refiere el Tribunal Supremo para calificar la relación como laboral y que, a efectos del IVA, permitiría la aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.º 5.º de la Ley del Impuesto. O lo que es lo mismo, la Inspección no ha obtenido indicios suficientes para desvirtuar la relación jurídica que se formaliza en los contratos de arrendamiento de servicios, es decir, no ha acreditado la existencia de lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario, conforme señala la Sexta Directiva, o el desarrollo de la actividad bajo un régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, como señala la Ley 37/1992, trasposición de la Directiva.

En conclusión, procede estimar la pretensión interesada y anular el acuerdo impugnado

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta por X, con NIF... y actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en..., contra el acuerdo de liquidación de fecha 16 de noviembre de 2006, derivado de Acta de disconformidad n.º A02-..., dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de..., y referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos comprendidos entre el tercer trimestre de 2001 y el cuarto trimestre de 2004, ambos inclusive, por importe de 1.160.667,48 € de deuda tributaria a ingresar,

**ACUERDA**

**Estimarla anulando el acuerdo de liquidación impugnado.**

## 10. TEAC 26/2/2009: Socios consultora (IRPF)

Referencia: NFJ032550

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2009

Vocalía 6.<sup>a</sup>

R.G. 278/2007

#### SUMARIO:

**IRPF. Base imponible. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. En general.** No se ha justificado que la relación entre los socios *partners* o socios consultores que prestan servicios a una entidad bien directamente o a través de sus sociedades participadas pueda recibir la calificación de actividad laboral, al no existir una relación laboral de dependencia de los primeros respecto de la segunda, no habiéndose acreditado por la Inspección la programación de las prestaciones controvertidas, la sujeción a horario determinado, la existencia de mecanismos de control y supervisión, la impartición de órdenes de trabajo de carácter operativo u organizativo, en definitiva, el sometimiento a la disciplina jerárquica que implique la existencia de una relación laboral y teniendo en cuenta, además, que la percepción de honorarios se establece en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocio y de cobro para la entidad, y no de la tarea realizada, con ajustes anuales al alza o a la baja, y la especialización de cada consultor en una serie de sectores y clientes que tenía antes de su asociación con la entidad, todo ello, supone una actuación por cuenta propia contraria a la ajeneidad que se predica de las relaciones laborales.

#### PRECEPTOS:

[Ley 40/1998 \(Ley IRPF\), arts. 16 y 25.](#)

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), art. 5.º.](#)

[Código Civil, art. 1.544.](#)

#### RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (26/02/2009), vista la reclamación económico-administrativa *per saltum* que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por la entidad ..., y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Resolución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 16 de noviembre de 2006, por el concepto relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retención/Ingreso a Cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional) correspondiente a los ejercicios de 2001, 2002, 2003 y 2004 y cuantía de 3.096.686,09 €.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente, y, en concreto, del acuerdo de liquidación practicado por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección el 16 de noviembre de 2006, se desprende que, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de ... de la Agencia Tributaria, fue incoada a la entidad interesada, con fecha de 19 de octubre de 2006, acta modelo A.02 número ..., por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retención/Ingreso a Cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional) correspondiente a los ejercicios de 2001, 2002, 2003 y 2004.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 19 de octubre de 2005.

La entidad inspeccionada, ..., es una sucursal en España de la entidad x..., sociedad anónima domiciliada en ...

La actividad principal del sujeto pasivo durante los periodos objeto de comprobación, clasificada en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 8.496, fue Servicio de Colocación y Suministro de personal.

### **Segundo.**

En la contabilidad oficial aportada por la entidad ... constan un conjunto de anotaciones en las cuentas números 6230100 «Honorarios consultores», 6230105 «Honorarios profesionales *bonus partners*», 6230135 «Honorarios profesionales *partners Manag. bonus guar*», 6230147 «Amort. *Forgiv Loan GES-Bonus*», los cuales se corresponden con los pagos efectuados por facturas emitidas por distintas sociedades (ocho en 2001, 2002 y 2003, y cinco en 2004), y por varias personas físicas (entre una y tres, según los ejercicios).

Pues bien, según consta en el acta, la regularización realizada ha consistido, en síntesis, en recalificar todos estos gastos, contabilizados dentro del concepto de gastos por servicios externos, como mayores retribuciones del trabajo personal de las personas físicas que directamente, o a través de una serie de sociedades mercantiles, realizan tareas de consultoría para la entidad reclamante, ya que en ausencia de ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o trabajo, se debe considerar la retribución percibida como rendimiento de trabajo y ello aunque la persona en cuestión no figure como empleada en la empresa.

La regularización efectuada tiene su causa, tal y como se explica en el acto de liquidación, en los siguientes hechos:

1) En cada una de las sociedades que emite dichas facturas el socio mayoritario es un socio partner o consultor partner de «la entidad...», habiendo comprobado sobre ellas lo siguiente:

- El socio mayoritario de cada una de las sociedades que emiten las referidas facturas a la entidad interesada es un socio «partner» o consultor «partner» de la misma, siendo, en la mayoría de los casos, el administrador único el propio socio «partner» y, generalmente, los socios o partícipes fundacionales, el socio «partner» y su grupo familiar directo, ostentando el primero una participación mayoritaria, y teniendo en muchos casos el domicilio familiar en su domicilio.

- Como concepto de las facturas emitidas, en términos generales, consta siempre lo siguiente: «Servicios profesionales por trabajos de consultoría» y las facturas que emiten cada una de las sociedades, también en términos generales, tienen una periodicidad mensual y por el mismo importe. Idénticas circunstancias se producen en el caso de facturas emitidas por las personas físicas especificadas.

- Ninguna de las sociedades o profesionales «socios partners» tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según las facturas emitidas a «la entidad...», llevan a cabo las mismas (o no tienen empleados o los empleados son guardeses o dedicados al cuidado de fincas).

- En ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el Mod. 347 presentado por las mismas o de los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería, *catering*, fincas de caza, etc.).

- Por último, tampoco los pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad inmobiliaria, arquitectos, ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

2) Por otra parte, la Inspección de los Tributos procedió a comprobar hechos, datos o circunstancias que pudieran determinar la autoría de trabajos realizados a «la entidad...», destacando los siguientes aspectos:

- Los socios *partner* o socios consultores que prestan los servicios a la entidad..., bien directamente o a través de sus sociedades participadas, son las personas físicas que se han detallado, siendo su lugar de trabajo y teléfono los de la ubicación física de la entidad...
- Que dentro de la relación de los socios *partner* o socios consultores que prestan los servicios a la entidad..., bien directamente o a través de sus sociedades participadas, no aparecen ninguna de las sociedades relacionadas en los apartados anteriores.
- En la contabilidad de la reclamante hay justificantes de gasto en los que aparece como nombre del usuario del servicio alguno de los socios *partners* o consultores, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de la entidad... y el pago realizado por esta misma, mientras que no hay gastos asumidos por la reclamante en los que aparezca como usuario alguna de las sociedades relacionadas en el Acta.

Como consecuencia de lo expuesto, la Inspección concluye que ha obtenido información suficiente para determinar que los trabajos de consultoría, y que dan lugar a la consideración de socio *partner* o socio consultor dentro de la estructura de la entidad ..., han sido realizados por las personas físicas utilizando las sociedades como mero instrumento de cobro de las retribuciones a percibir y que dichas personas físicas tienen su lugar de trabajo en la propia sede de la entidad..., utilizando para el desempeño de sus funciones todos los medios personales y materiales de dicha organización.

#### **Tercero.**

En consecuencia con todo lo anterior se procedió, como se ha dicho, a calificar como el conjunto de gastos citados como mayores retribuciones de trabajo personal del socio *partners* que, directamente o a través de su sociedad, se encuentra relacionado con la entidad...

La consecuencia jurídica fiscal que se deriva de la citada calificación es que conforme al artículo 82 de la Ley 40/1998 del I.R.P.F., el sujeto pasivo esta obligado a practicar las correspondientes retenciones a cuenta del I.R.P.F. sobre los totales facturados, lo que se traduce en las siguientes modificaciones sobre las bases de retención declaradas por la entidad:

En primer lugar, el incremento de la base de retención por Rendimientos del Trabajo Personal en las cuantías totales fijadas en cada ejercicio por facturas emitidas por sociedades y por personas físicas, por cuanto la Inspección determina que las facturas y sus correspondientes pagos efectuados a las sociedades y personas físicas relacionada anteriormente deben ser calificados como rendimientos del trabajo de los perceptores que constan en el mismo.

En segundo lugar, y por la misma razón, la minoración de la base de retención por rendimientos de actividades económicas en las cuantías totales de las facturas emitidas por personas físicas en cada ejercicio.

En anexo al acta se indicaron los cálculos para dichas personas de la retención correcta que les corresponde por períodos de liquidación trimestrales de cada ejercicio, conforme a su situación familiar y teniendo en cuenta el total anual de honorarios por este concepto percibidos en todo el ejercicio, así como relaciones nominativas de perceptores a quienes no se aplicó el porcentaje correcto de retención/ingreso a cuenta.

Mediante diligencia de 05/10/2006 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución. Transcurrido el plazo correspondiente de los 10 días hábiles, no consta a la fecha de la firma del acta que el obligado tributario haya presentado alegaciones en relación con la documentación existente en el expediente.

#### **Cuarto.**

Posteriormente, y sin que conste que la entidad interesada hubiera efectuado alegaciones, el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección dictó acuerdo el 16 de noviembre de 2006, practicando la correspondiente liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora, que

rectificó la propuesta contenida en el acta y cuyo importe total ascendió a 3.096.686,09 €, de los cuales 2.632.437,70 € corresponden a la cuota y 464.248,39 € a los intereses de demora. Al no existir indicios de comisión de infracciones tributarias del artículo 183 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no se procedió a la iniciación de expediente sancionador. Dicho acuerdo fue notificado a la entidad el 28 de noviembre de 2006 según acuse de recibo obrante en el expediente.

#### **Quinto.**

Disconforme la entidad interesada con dicha liquidación promovió contra la misma de forma directa, el 22 de diciembre de 2006, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central alegando, básicamente, y en resumen, lo siguiente.

1. Describe el negocio de la entidad y su forma organizativa en España. Es una sucursal que forma parte de la multinacional del mismo nombre... Se dedica a la consultoría de recursos humanos, habiéndose especializado en la búsqueda de altos ejecutivos para sus clientes, *head-hunting* o cazatalentos. Para ello cuenta en España con sus propios medios y recursos. De forma paralela, subcontrata a consultores externos de reconocido prestigio en el mercado nacional español, incluso especializados por sectores, que aportan conocimiento del mercado local, red de contactos y poder de atracción de clientela y de candidatos con talento, complementando el potencial de la marca internacional.

Estos son los llamados en el mercado «partners» o «socios comerciales», con quienes tiene suscritos contratos de arrendamiento de prestación de servicios. La expresión «partner» no se refiere a «la denominación del cargo o puesto en la empresa» que ocupa el consultor externo, sino únicamente a que los consultores externos son colaboradores de la entidad...en España

2. Con estos consultores externos, «socios comerciales» tiene suscritos contratos de arrendamiento de servicios, o de prestación de servicios de consultoría, que encajarían previstos en el artículo 1544 del Código Civil y excluidos de la relación de contrato de trabajo definida en el Estatuto de los Trabajadores.

Las características comunes de los contratos de prestación de servicios firmados entre la entidad interesada y los citados consultores externos implican la no utilización de los medios de la entidad..., la asunción de riesgos fiscales y de Seguridad Social, la inexistencia de relación laboral, el reembolso de gastos incurridos en la prestación de servicios, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones ni de prueba y la fijación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de la entidad....

Reflejan, por tanto, el ejercicio independiente de una profesión liberal, generadora, por definición de rendimientos de actividades económicas.

3. Partiendo de la licitud en la organización del trabajo a través de una entidad mercantil, la forma de organización, bien societaria, bien facturando como persona física, que elegía cada consultor para prestar sus servicios no incumbía a la entidad... Dado que los consultores externos prestaban sus servicios en régimen de independencia y con plena autonomía, no correspondía a la entidad... indicar a cada consultor la forma de organizar la prestación de sus servicios.

4. No puede aceptarse que, como principio general, el ejercicio de una profesión liberal, como consultoría, pueda ser libremente reclasificada por el Inspector como una fuente de rendimientos del trabajo sin que previamente a ello se demuestre fehacientemente que dichos servicios se prestan en régimen de dependencia y ajeneidad, lo cual no se ha efectuado en este caso, ya que se ha realizado una labor probatoria insuficiente:

- No es sostenible afirmar que las sociedades y los profesionales independientes carecen de medios propios sin comprobar o cuando menos requerir información de las sociedades de las

que se afirma carecen de medios, ni correspondiendo a la interesada demostrar si efectivamente disponen o no de tales medios.

- Los consultores externos no están ubicados físicamente en las oficinas de la entidad... No tienen despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, ni secretaria personal, ni disponen de teléfono, ordenador o mobiliario de la entidad.

- Asimismo, ninguno de los gastos contables registrados por la entidad... que aparece en el muestreo contable efectuado por el inspector, son gastos que soporte efectivamente la entidad..., sino que ésta aparece como mero vehículo de contratación de tales gastos:

Por un lado, hay gastos propios de la actividad de consultoría en los que incurre la misma en la prestación de servicios a sus clientes, gastos en los que ha incurrido cada consultor externo por cuenta de la entidad..., se repercuten finalmente al cliente de la interesada no suponiendo gastos ni medios propios del consultor ni tan siquiera de la reclamante.

Por otro lado, hay gastos ajenos a la actividad de consultoría inicialmente pagados por la reclamante que se repercuten a los consultores externos. La razón de esta operativa es que la entidad... obtiene beneficiosos acuerdos con sus proveedores teniendo capacidad para ofrecer a los mismos, entre ellos, los consultores, descuentos en la contratación de determinados productos como *renting* de vehículos y seguros sanitarios o de vida.

En relación con este asunto, aporta anexo 1 de listados mensuales de los gastos incurridos por cada sociedad o profesional independiente y el cliente al cual tales gastos han sido repercutidos y el número de factura de ...en la que tales gastos han sido integrados; y, anexo 2 de diversos acuerdos con agencias de viaje, líneas aéreas y compañías de hostelería en los que puede comprobarse la obtención de descuentos por parte de la entidad. En anexo 3 manifiesta aportar documentos «TFC» («Total compensation for the Firm») desglosados por cada consultor y año; y anexo 4 dos ejemplos completos de gastos repercutidos a la entidad y..., S.L. y a la entidad z... S.L. en los que aparecen los justificantes de los gastos que les ha repercutido la entidad.... En anexo 5 manifestó aportar los documentos denominados «Cálculos Honorarios Anuales» de 2002 a 2004 en los que se comprueba que a dicho concepto se le descuentan los «Anticipos mensuales» y los «Costes repercutidos». En anexo 7 adjunta ejemplo completo de cálculo de honorarios anuales de la entidad y..., S.L.

5. Concluye que, a la vista de la jurisprudencia y doctrina administrativa que cita, dada la autonomía e independencia en el desempeño de la labor realizada por los consultores y la asunción de riesgo y ventura de la misma, no debe dudarse que se trata de una actividad económica, ya que:

- Los consultores externos organizar su trabajo con total y absoluta autonomía e independencia, no prestan sus servicios bajo la dirección de la entidad interesada. No están sometidas a las instrucciones de la entidad..., sino que tienen plena autonomía para organizarse. Tampoco están sometidas a la política general de la compañía ni a ningún tipo de control disciplinario.

- La entidad... no es cliente exclusivo de las sociedades y profesionales independientes, que en prácticamente todos los casos, facturan a otras compañías, no estando integradas en el organismo empresarial de la entidad..., ni pertenecen a ningún equipo de trabajo, ni tienen personal asignado ni a su cargo.

- Asumen el riesgo y ventura de las operaciones. Si el consultor externo no aporta clientela, no trae operaciones o éstas no llegan a buen puerto, no percibe sus honorarios, basándose la retribución final anual en los importes efectivamente cobrados del cliente final, no en los importes facturados.

6. Por último, en cuanto a la base de cálculo de las retenciones correspondientes a 2001 manifestó su erróneo cálculo, pues tuvieron en cuenta el «total anual de honorarios por este

concepto percibidos en todo el ejercicio 2001 (de enero a diciembre de dicho año)» y, sin embargo, las actuaciones solo afectaron a los dos últimos trimestres de 2001.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Concurren en el supuesto objeto de estudio los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto básico para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, en la que las cuestiones que se plantean consisten en determinar: 1.<sup>a</sup>) si resulta ajustada a Derecho la calificación de los pagos por servicios de consultoría, realizados a diversas sociedades y personas físicas, como retribución del trabajo personal de sus socios o preceptores, respectivamente, como rendimientos del trabajo, susceptibles de retención, por tanto, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y, 2.<sup>a</sup>) Disconformidad con el cálculo del importe de las retenciones dejadas de ingresar en el tercer y cuarto trimestre de 2001.

### **Segundo.**

El artículo 16.1 de la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el mismo artículo del Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo de 5 de marzo de 2004, vigentes en los ejercicios objeto de comprobación y que contienen una redacción coincidente, establecen la que podríamos considerar definición de los rendimientos del trabajo desde la óptica de este impuesto: «1. Se considerarán rendimientos íntegros 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 (...).»

El precepto continúa enumerando una serie de rendimientos concretos entre los que no se encuentran supuestos que sean aplicables a nuestro caso que, por tanto, debe encontrar acomodo en alguna de las dos alternativas opuestas que plantea la regla general: o hay trabajo por cuenta ajena o actividad económica por cuenta propia.

Los requisitos básicos de la actividad económica son los enumerados en el artículo 25 de los citados textos legales: «1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, 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.»

En el caso que nos ocupa estamos ante la remuneración por la reclamante de servicios de consultoría especializada facturados, por sí o a través de sociedades mercantiles, por los denominados por la Inspección «partners» o socios comerciales, (consultores externos según alega la entidad pagadora) que dicen estar ejercitando una profesión liberal, la de consultor de recursos humanos.

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

En ausencia de regulación legal expresa, ante una realidad que con facilidad puede deslizarse a un lado o a otro, es evidente que se habrá de utilizar la jurisprudencia que ha ido perfilando los criterios que permitirán diferenciar el trabajo personal o la relación laboral de la actividad

económica, y atender, como argumenta el TEAC en Resolución de 15 de octubre de 2004 «al conjunto de datos que en cada caso concreto perfilan las características de la actividad desarrollada, pues de ese conjunto probatorio puede resultar confirmada o contradicha la formalización dada a la relación».

### **Tercero.**

La consultoría, en este caso en materia de recursos humanos y en concreto en el campo del *head-hunting*, como las demás profesiones liberales, perfectamente puede ser calificada como actividad económica (de hecho se citan las profesiones liberales como ejemplo de actividad económica en el artículo 25 de la Ley del IRPF y en el artículo 5.º Dos de la Ley 37/1992 del IVA) pero en la que el bien o producto colocado en el mercado consiste, en esencia, en la aplicación de los conocimientos, técnicas y relaciones de una sola persona, por lo que, dadas una serie de circunstancias -de dependencia y subordinación a quien se presenta como cliente o principal- podríamos estar también ante la realización de un trabajo por cuenta ajena.

En el caso que aquí nos ocupa se instrumentan las relaciones sobre la base de contratos de arrendamiento de servicios, previstos en el artículo 1.544 del Código Civil. La colisión de esta figura con el contrato de trabajo ha sido profusamente analizada en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, quien, reconociendo las dificultades que entraña en ocasiones la distinción entre ambas figuras, ha manifestado que la calificación de una relación jurídica como arrendamiento de servicios excluye la misma del ámbito laboral.

Así, en Sentencias (entre otras) de 4 de febrero de 1984 y de 9 de febrero de 1990, la Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha manifestado que «la diferencia entre el arrendamiento de servicios y el contrato de trabajo, tan difícil en ocasiones hasta el punto de haberse hablado de dos regímenes jurídicos distintos para una misma realidad o substrato social, ha de venir construida sobre la base de indagar y constatar si acompañan a la relación de servicios las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia del ámbito de organización y dirección de la empresa, que caracterizan el contrato de trabajo. No es suficiente para la configuración de la relación laboral la existencia de un servicio o actividad determinada, y de su remuneración por la persona a favor de la que se prestan para que, sin más, nazca a la vida del derecho el contrato de trabajo, pues -Sentencia de esta Sala de 7 de noviembre de 1985 (RJ 1985,5738)- su característica esencial es la dependencia o subordinación del que presta un servicio a las personas a favor de quien se ejecuta, bastando para que concurra que el trabajador se halle comprendido en el círculo organicista rector y disciplinario del empleador por cuenta de quien realice una específica labor, de modo que si no existe tal sujeción el contrato es meramente civil».

No obstante, como también indica el T.S. en Sentencia de 7 de noviembre de 2007, expone que «la calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos, conforme así se ha declarado a través de una consolidada jurisprudencia de la que son muestra, entre otras muchas, nuestras sentencias de 11 de diciembre de 1989 (RJ 1989, 8947) y de 29 de diciembre de 1999 (RJ 2000, 1427)».

En esta tarea de analizar las circunstancias se cuenta con un importante cuerpo de doctrina administrativa y jurisprudencial que ha ido perfilando los criterios a tener en cuenta, siendo especialmente significativa, por su esfuerzo recopilador, la citada Sentencia del T.S., de 7-11-2007, que resume así la cuestión: «...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 ajeneidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral. (...)

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 [STS de 23 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7310)], compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones [STS de 20 de septiembre de 1995 (RJ 1995, 6784)]; la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad (STS de 8 de octubre de 1992 [RJ 1992, 76221, STS de 22 de abril de 1996 (RJ 1996, 3334)]; y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

Indicios comunes de la nota de ajeneidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados [STS de 31 de marzo de 1997 (RJ 1997, 3578)]; 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 [STS de 15 (sic) de abril de 1990 (RJ 1990, 3460), STS de 29 de diciembre de 1999]; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo (STS de 20 de septiembre de 1995); 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 (STS de 23 de octubre de 1989).»

Análoga línea argumental sigue la doctrina administrativa, así, las contestaciones de la Dirección General de Tributos de 07/07/2005, consulta n.º V1357-05, o de 18/07/2008, consulta n.º V1492-08, que se apoya expresamente en la citada Sentencia del Tribunal Supremo.

#### **Cuarto.**

Aplicando las premisas expuestas al caso enjuiciado es claro, como punto de partida, que la calificación, como actividad económica o como trabajo dependiente, de la prestación de servicios de los consultores externos a la reclamante no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos, por lo que la Inspección puede poner en cuestión, como ha hecho, la formalización instrumentada por los contratantes (en el caso que nos ocupa a través de contratos de arrendamiento de servicios de los que resultaría el ejercicio de una actividad económica) e intentar desvelar cual es la verdadera naturaleza de la relación, mediante la puesta de manifiesto de las circunstancias (indicios, dice el propio T.S.) que acreditarían, en el presente caso, la presencia de las notas de dependencia y ajeneidad propias de una relación laboral.

#### **Quinto.**

La regularización practicada por la Inspección ha consistido, como ya se ha dicho, en calificar como rendimientos del trabajo personal la remuneración satisfecha a los socios mayoritarios de las entidades y personas físicas emisoras de las facturas puestas en cuestión. Pero para ello no se ha centrado en identificación de la presencia en las relaciones analizadas de las notas de dependencia y ajeneidad propia de las relaciones laborales. Su argumento principal ha sido afirmar que las distintas sociedades que han facturado a la reclamante los servicios de consultoría no han realizado ninguna actividad económica distinta a la de los consultores

externos, concluyendo que si la sociedad era una mera interposición de estos lo que había bajo ella no puede ser sino el trabajo personal de quien realizaba las tareas que aquellas facturaban. Así, la actividad comprobadora se ha centrado en encontrar sustento probatorio al que, como ya hemos dicho, es el argumento principal. Como se expone en el Antecedente de hecho Segundo de esta Resolución, el grueso de los hechos en los que se apoya la regularización son, en síntesis, que cada sociedad que factura a la reclamante son lo que podríamos resumir como sociedades de cada uno de los socios «partner» o consultor «partner», (son socio mayoritario junto a su grupo familiar directo y, en la mayoría de los casos, administrador único, socio fundacional, teniendo en muchos casos el domicilio social en el domicilio familiar), que en las facturas emitidas, en términos generales, el concepto es «Servicios profesionales por trabajos de consultoría», que ninguna de las sociedades o profesionales «socios partners» tiene empleados que puedan colaborar en la realización de las actividades que, según sus facturas, estarían llevando a cabo las mismas (o no tienen empleados o los empleados son guardeses o dedicados al cuidado de fincas), que en ninguna de las sociedades los pagos realizados, según el Mod. 347, presentado por las mismas o de los imputados por sus proveedores, parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos a otras entidades (en algunas simplemente no constan pagos y en otras, los pagos se realizan a empresas de construcción, muebles, vehículos, subastas de arte, hostelería, catering, fincas de caza, etc.), ni los pagos a profesionales parecen indicar una posible subcontratación de los trabajos, siendo los pagos efectuados a notarios, registradores, agentes de la propiedad inmobiliaria, arquitectos, ingenieros técnico agrícolas y gestores administrativos.

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

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

De otro lado, porque la eventual consideración como entidades interpuestas de las sociedades citadas habría partido, como no puede ser de otra manera, del análisis de las circunstancias internas de cada entidad, básicamente de su estructura accionarial y corporativa y de la composición de sus ingresos y gastos que resulta de sus declaraciones con terceros, circunstancias todas ellas, en principio, ajenas al conocimiento del retenedor, de modo que difícilmente se le puede regularizar por no realizar una retención a la que solo se podría llegar cambiando la calificación de las facturas recibidas tras valorar hechos que le son desconocidos. De hecho, la Inspección no afirma ni sugiere que sea imputable a la entidad reclamante el conocimiento, y mucho menos la organización, de la supuesta interposición de

sociedades de los consultores, y no apreció ni tan siquiera negligencia simple en su actuación como resulta de la no iniciación de ningún procedimiento sancionador. Si la sociedad participó en la eventual simulación por persona interpuesta realizada habría habido, cuando menos, sanción, y si no la conocía quizá no se le pueda obligar a retener de modo distinto a como lo hizo.

Por último, debe indicarse que, como es obvio, el argumento de la interposición es inocuo para los consultores que no prestan sus servicios a través de sociedades.

Queda por aclarar que sobre la citada condición de sociedades interpuestas de las sociedades de los consultores este Tribunal no se pronuncia, ya que, como hemos visto, tan solo era un argumento para llegar al verdadero contenido de la liquidación impugnada -la calificación como relación laboral- ni, incluso aunque se aceptase, sería elemento decisivo para juzgar el resultado de la citada liquidación.

#### **Sexto.**

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

1.º) La ausencia significativa de otros medios productivos distintos al capital humano del consultor, que puede deducirse al analizar la ausencia de trabajadores y de pagos significativos a terceros relacionados con la actividad de consultoría por las sociedades interpuestas, lo que permitiría afirmar que no hay ordenación por cuenta propia por parte de las sociedades interpuestas. No obstante, tampoco este argumento, en sí mismo, tiene demasiado peso, ya que, de un lado el artículo 25 de la Ley 40/1998 no exige la combinación de varios factores productivos, al indicar que «se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios». Por otro lado, ha de aceptarse que el tipo de profesión liberal ante el que nos encontramos, la consultoría, como ocurre con otras, se basa en la aplicación de los conocimientos, técnicas y habilidades de una o varias personas, sin exigir mucha más infraestructura.

2.º) Las facturas que emiten cada una de las sociedades, y los profesionales que facturan en nombre propio, tienen, en términos generales, una periodicidad mensual y son por el mismo importe.

No obstante, esta circunstancia, que podría aproximarnos a la idea de retribuciones fijas y seguras propias de las relaciones laborales, se explica por la entidad afirmando que se trata de anticipos a cuenta de la liquidación de los honorarios que se hace a final de año, igual a mensual se le denomina en alguna ocasión por la reclamante, en la que se tienen en cuenta la facturación que cada consultor ha generado, la facturación que ha sido cobrada, y los gastos que la reclamante ha satisfecho a cuenta de cada consultor y que se le repercuten, de modo que puede resultar el abono de cantidades adicionales o todo lo contrario. Estas afirmaciones se apoyan, como se ha dicho, con la aportación de una serie de anexos en los que se reflejan los ajustes y regularizaciones realizados, para cada ejercicio y consultor, al final de cada ejercicio. Se apoyan también en lo reflejado en los distintos contratos de prestación de servicios, en los que se indica, en general, que los consultores cobrarán en función de los resultados derivados de su actividad, incluso de la facturación generada que efectivamente se haya cobrado, no de forma automática por el trabajo realizado.

3.º) Los socios «partners» o socios consultores que prestan los servicios a la reclamante, bien directamente o a través de sus sociedades participadas, tienen su lugar de trabajo y teléfono en la ubicación física de la entidad... Este indicio de relación laboral, tampoco es determinante porque podría ejercerse por cuenta propia la actividad de consultoría acordando con el cliente, como un pacto más de la relación, el uso parcial o total de sus instalaciones.

Así lo entendió la Consulta de la Dirección General de Tributos de 6 de febrero de 2003, que analiza si realiza ordenación por cuenta propia un colaborador en las tareas de preparación de las pruebas físicas y la práctica de diferentes deportes que se realizan en las instalaciones del centro preceptor de sus servicios, indicando que «la existencia de dicha ordenación habrá de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos. Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando, aunque los cursos se impartan de manera accesoria o ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que prestan a través de la citada organización».

Por otro lado, es afirmado por la inspección con un apoyo probatorio escaso, basado en que en la página *web* de la reclamante se identifica y presenta a los «partner» como si estuvieran integrados en la sociedad, y aportando el teléfono de ésta. El reclamante afirma lo contrario, que los consultores externos no están ubicados físicamente en las oficinas de la entidad, que no tienen despacho asignado, ni extensión telefónica, ni equipo de trabajo asignado, ni secretaria personal, ni disponen de teléfono, ordenador o mobiliario de la entidad, aunque sí mantengan reuniones con clientes en dichas instalaciones, y que en las ocasiones en las que la inspección visitó las instalaciones de la reclamante no constató lo que afirma. Por otro lado, los contratos de arrendamientos de servicios explicitan que los consultores no utilizarán los medios de la entidad...

Puede concluirse, a la vista de estos datos, que esta circunstancia no está suficientemente acreditada por la Inspección.

4.º) En la contabilidad de la reclamante hay justificantes de gasto en los que aparece como nombre del usuario del servicio alguno de los socios *partners* o consultores, siendo el cargo realizado directamente en las cuentas contables de la entidad... y el pago realizado por esta misma, mientras que no hay gastos asumidos por la reclamante en los que aparezca como usuario alguna de las sociedades relacionadas en el Acta.

Estas circunstancias también se contrarrestan por la reclamante, que explica que cuando se trata de gastos propios de la actividad de consultoría se repercuten finalmente al cliente, no suponiendo coste ni medios propios ni del consultor ni de la reclamante. Cuando son gastos ajenos a la actividad de consultoría, propios del consultor pero inicialmente pagados por la reclamante, se repercuten al final del año a los consultores externos. Explica que la razón de esta operativa es hacer llegar a los consultores los mejores precios, los descuentos, derivados de la contratación concentrada, por la entidad..., de determinados productos como el *renting* de vehículos y seguros sanitarios o de vida. Se apoya esta afirmación aportando los listados mensuales de gastos incurridos por cada sociedad o profesional independiente y el cliente al cual tales gastos han sido repercutidos y el número de factura de la entidad... en la que tales gastos han sido integrados; los acuerdos con agencias de viaje, líneas aéreas y compañías de hostelería en los que puede comprobarse la obtención de descuentos por parte de la entidad, y los de gastos repercutidos a sociedades de consultores.

**Séptimo.**

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

No se ha justificado, en general, que la relación entre los «partners comerciales» y la reclamante no esté más cerca de ser, como desde luego resulta verosímil, una asociación comercial entre dos agentes económicos que actúan por cuenta propia, la multinacional de la selección de ejecutivos y los profesionales previamente reputados en el mercado español en esta misma actividad, complementando los intereses y resultados económicos de ambas partes, que de ser una relación laboral de dependencia de los segundos respecto de la primera.

No se ha acreditado, en concreto, que no se correspondan con la realidad las características generales de los contratos de prestación de servicios firmados entre la entidad reclamante y los consultores externos, (obrantes en el expediente, páginas 97 a 179 del expediente) que aproximan la relación al ejercicio independiente de una profesión liberal: no utilización, o utilización excepcional, de los medios de la entidad..., la asunción de riesgos fiscales y de Seguridad Social, así como de todas las obligaciones que supongan la contratación de personal propio, la inexistencia de relación laboral, la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones ni de prueba ni de horarios, la fijación de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocios a favor de la entidad..., no aceptar, en sus actividades paralelas, clientes de la entidad... ni usar su nombre.

Este cúmulo de circunstancias recogidas en los contratos, y no desvirtuadas por la inspección, en particular la plena autonomía e independencia en la organización del trabajo, la no fijación de periodo de vacaciones ni de prueba, la no imposición de horarios, la ausencia de mecanismos de control, descartan que exista una relación de dependencia de los consultores respecto de la reclamante. Frente a ello, no se ha acreditado por la Inspección la programación de las prestaciones controvertidas por la entidad reclamante, la sujeción a horario determinado, la existencia de mecanismos de control y supervisión, la impartición de ordenes de trabajo de carácter operativo u organizativo, en definitiva, el sometimiento a la disciplina jerárquica que implicaría la existencia de una relación laboral.

La percepción de honorarios anuales en función de la consecución de unos objetivos predeterminados de generación de negocio y de cobro para la reclamante, y no de la tarea realizada, con ajustes anuales al alza o a la baja, y la especialización de cada consultor en una serie de sectores y clientes que tenía antes de su asociación con la reclamante, suponen una actuación por cuenta propia contraria a la ajeneidad que se predica de las relaciones laborales.

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

**POR LO EXPUESTO:**

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,** conociendo la reclamación económica-administrativa promovida *per saltum* contra Resolución de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de ... de la Agencia Tributaria de 16 de noviembre de 2006, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Retención/Ingreso a Cuenta Rendimientos Trabajo/Profesional) correspondiente a los ejercicios de 2001, 2002, 2003 y 2004,

**ACUERDA:**

Estimar la reclamación interpuesta anulando la liquidación impugnada.

## 11. TSJ Baleares 30/11/2010

Referencia: NFJ041907

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

*Sentencia 1074/2010, de 30 de noviembre de 2010*

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

*Rec. n.º 842/2008*

#### **SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos de personal.** Para que una sociedad pueda deducir las cantidades satisfechas por ella misma a sus trabajadores ha de acreditar que se trata de una retribución que responde a la prestación de servicios personales para las actividades económicas, productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por la sociedad, de forma que esas cantidades no sean retribución de capitales propios aportados por el socio. En este caso, se rechaza la deducción de las retribuciones a una persona que tiene la condición de titular del 50 por ciento del capital social de la entidad. Dado que la documental aportado por la entidad resulta insuficiente para acreditar lo contrario, no sería extraño que el mismo pudiera tener un poder de disposición sobre bienes de la empresa. El hecho de que conduzca una furgoneta no acredita *per se* la condición de empleado de la sociedad -máxime cuando lo manifestado en la documental tampoco detalla la habitualidad o la duración del tiempo en que lo hizo-, lo cual únicamente probaría la existencia de un contrato o vínculo con la empresa, cualquiera que fuere la forma o concepto que hubiere adoptado.

#### **PONENTE:**

*Doña Carmen Frigola Castillon.*

#### **SENTENCIA**

En Palma de Mallorca a treinta de noviembre de dos mil diez.

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRADOS:

D. Pablo Delfont Maza.

Dña: Carmen Frigola Castillón.

VISTOS por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento n.º 842/2008 seguido a instancia de AIR BUS MENORCA S.L. representada por la Procuradora Sra. Dña. M... J... A... M... y defendida por el Letrado Sr. D. J... I... P... C... contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE LES ILLES BALEARS representada y defendida por el Abogado del Estado.

El acto administrativo impugnado es la Resolución del TEAR de 30 de julio de 2008 que estima en parte la reclamación interpuesta por la recurrente contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2002.

La cuantía del procedimiento se fijó en 22.420,24 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castillón, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

La mercantil recurrente interpuso recurso contencioso el 31 de octubre de 2008 que se registró al n.º 842/08 que tras subsanación se admitió a trámite el 16 de enero de 2009 ordenando la reclamación del expediente administrativo.

#### **Segundo.**

Recibido el expediente la Procuradora Sra. A... M... formalizó la demanda en fecha 28 de abril de 2009 solicitando en el suplico que en su día se dicte sentencia que declare improcedente y no ajustada a derecho la resolución impugnada por ser deducibles los gastos de personal referidos. No solicitó el recibimiento del juicio a prueba.

#### **Tercero.**

La Abogacía del Estado presentó su escrito de contestación el día 4 de diciembre de 2009 que solicitó se dictara la desestimación del recurso y se declare ajustado a derecho el acto administrativo impugnado.

#### **Cuarto.**

En fecha 2 de julio de 2010 se dictó auto fijando la cuantía en 22.420,24 euros. No habiéndose propuesto prueba ni vista o conclusiones se dictó resolución el mismo día en que se declaró concluso el juicio y pendiente para votación y fallo señalándose a tal efecto el día 30 de noviembre de 2010.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

La parte actora interpuso en su día reclamación económico-administrativa contra la desestimación del recurso de reposición planteado contra liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2002 en la que se eliminaban gastos deducibles de la liquidación del impuesto únicamente por el concepto de gastos de personal. Consideraba la parte que debía también deducirse las retribuciones efectuadas a D. E..., D. J..., Dña. E... y D. S...

En efecto, la actor presentó declaración con gastos de personal de 111.395,57 euros que la oficina gestora redujo en la liquidación provisional a 57.110,34 euros aumentando en dicha cuantía el resultado contable y considerando justificados sólo los gastos de tal naturaleza declarados en el modelo 190 de retenciones a cuenta de los rendimientos del trabajo personal, por importe de 54.285,23 euros.

En la Resolución de 30 de julio de 2008 impugnada en autos, dictada en el expediente registrado al n.º 244/ el TEAR resuelve la estimación parcial de aquella reclamación económico-administrativa pues admite la deducción de parte de esos gastos, en concreto los de D. J... que tenía la condición de administrador y que según los estatutos de la sociedad tenía cargo retribuido, pero rechaza la deducción de las retribuciones efectuadas a favor de los miembros del Consejo de Administración, D. E... por importe de 7.077,49 euros y 2.466,48 euros y a Dña. E... en la suma de 303 euros. El primero porque no se acredita existencia de contrato o vínculo laboral ninguno y lo mismo en relación a Doña E...

Y en lo tocante a los gastos de personal contabilizados a favor de D. S... por importe de 1.081,82 que la parte alegaba que había incidido en error de hecho porque se refería a los pagos efectuados a favor de D. S... que sí fue declarado en el modelo 190, lo cual no acepta el TEAR a tenor de los asientos fijados en el libro mayor donde se aprecian unos pagos efectuados a D. S..., y otros a favor de D. C... coincidentes con los reflejados en el modelo 190, por lo que no coincidía la explicación suministrada por la parte con la documentación aportada por ella misma.

Instalada la controversia en sede jurisdiccional la parte insiste en la deducibilidad de las cantidades satisfechas a D. E... y a D. S..., desistiendo la parte de la deducibilidad respecto a la cantidad satisfecha a Dña. E... Sobre la cuantía abonada a D. S... nada expone en su demanda y tampoco acredita en autos en tanto que ni siquiera ha solicitado práctica de prueba.

Respecto a las cantidades abonadas a D. E... la parte aporta en este momento un certificado emitido por el Jefe de Logística de la Dirección Territorial de Illes Balears en nombre de la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos SA que según esa parte acreditaría el vínculo laboral de esa persona como empleado de Air Bus Menorca S.L..

Se opone a esta pretensión la abogacía del Estado quien defiende la legalidad del acto y solicita la confirmación del mismo.

**Segundo.**

El recurso no ha de prosperar. La parte quiere subsanar la falta de prueba que el TEAR declaró en su resolución en torno a la ausencia de acreditación de la condición de empleado Don E... de la sociedad recurrente, a través de la documental aportada con la demanda. La Sala considera que dicha documental resulta insuficiente para acreditar ese extremo.

La parte recurrente, para poder deducir las cantidades satisfechas por la sociedad a sus trabajadores, ha de acreditar que se trata de retribución que responde a la prestación de servicios personales para las actividades económicas, productivas, comerciales o de servicios desarrolladas por la sociedad, de forma que esas cantidades no sean retribución de capitales propios aportados por el socio. Y tal extremo no lo acredita la documental aportada, que a parte de no estar debidamente ratificada por quien la suscribe lo cual hubiera debido hacerlo la parte en fase probatoria, lo único que expone es que D. E... «realizó servicios de chofer del vehículo encargado del transporte de correspondencia postal entre las islas de Mallorca y Menorca servicio adjudicado a la empresa contratada a tal efecto Air Bus Menorca S.L.». Teniendo en cuenta que esa persona tenía la condición de titular del 50% del capital social, no sería extraño que pudiera tener un poder de disposición sobre bienes de la empresa, pero que conduzca una furgoneta no acredita per se la condición de empleado de la sociedad, ya que lo que lo probaría sería la existencia de un contrato o vínculo con la empresa, cualquiera que fuere la forma o concepto que hubiere adoptado. Y ese vínculo no se deduce ni se infiere del hecho de que un socio conduzca una furgoneta de la empresa. Máxime cuando lo manifestado en esa documental tampoco detalla la habitualidad o la duración del tiempo en que lo hizo o cualquier otro dato que permitiera deducir una relación de dedicación particularmente intensa o exclusiva de esa persona hacia la empresa.

En cuanto a los gastos del Sr. S... la parte ni siquiera ha propuesta práctica de prueba que pudiera desvirtuar el argumento aducido por el TEAR en la resolución impugnada para denegar dicha deducibilidad, por lo que debe confirmarse el acto administrativo al no haber demostrado la empresa a quien incumbía la carga probatoria de ese extremo de haber sufrido el error material que indica padeció, y no haber quedado probado en autos que se tratara de una misma persona las identidades de D. S... y D. C...

**Tercero.**

En materia de costas de conformidad con el artículo 139 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, no se considera oportuno hacer especial pronunciamiento.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación.

**FALLAMOS**

**Primero.**

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto contra la Resolución del TEAR de 30 de julio de 2008 que estima en parte la reclamación interpuesta por la recurrente contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2002.

**Segundo.**

CONFIRMAMOS el acto administrativo presunto por ser acorde a la legalidad del ordenamiento jurídico.

**Tercero.**

Todo ello sin costas

Contra esta sentencia no cabe recurso ordinario.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Léida y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrada de esta Sala Ilma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castellón que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.

## 12. TSJ Cataluña 27/02/2004

Referencia: NSJ032897

### **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

*Sentencia de 27 de febrero de 2004*

*Sala de lo Social*

*Rec. n.º 342/2003*

#### **SUMARIO:**

*Delimitación de competencias entre el orden social y el civil. Trabajador que presta servicios como abogado, emitiendo facturas con IVA y la correspondiente retención de IRPF. Inexistencia de relación laboral. No concurren las notas de exclusividad, ajeneidad, jornada fija, normas de actuación, dependencia formal y sometimiento a la disciplina jerárquica, ya que el trabajador desempeña su actividad personalmente, con plena libertad y autonomía, sin que exista constancia alguna de programación exclusiva de tales prestaciones por parte de la empresa ni mecanismo alguno de control y supervisión. La relación mantenida reviste los caracteres propios de colaboración o arrendamiento de servicios.*

#### **PRECEPTOS:**

[RDLeg. 1/1995 \(TRET\), arts. 1.º 1 y 55.](#)

[Código Civil, art. 1.544.](#)

#### **PONENTE:**

*Doña Rosa María Viroles Piñol.*

En Barcelona a 27 de febrero de 2004

La Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, compuesta por los/as Ilmos./as. Sres./as. citados al margen,

EN NOMBRE DEL REY

ha dictado la siguiente

#### **SENTENCIA**

En el recurso de suplicación interpuesto por A... D... frente a la Sentencia del Juzgado Social 13 Barcelona de fecha 14 de julio de 2003 dictada en el procedimiento Demandas n.º 342/2003 y siendo recurrido/a BROS ABOGADOS Y ECONOMISTAS, S.L.

Ha actuado como Ponente el/la Ilma. Sra. ROSA MARÍA VIROLÉS PIÑOL.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

Con fecha 05.05.2003 tuvo entrada en el citado Juzgado de lo Social demanda sobre Despido en general, en la que el actor alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó procedentes, terminaba suplicando se dictara sentencia en los términos de la misma. Admitida

la demanda a trámite y celebrado el juicio se dictó sentencia con fecha 14 de julio de 2003 que contenía el siguiente Fallo:

«Que estimando la inexistencia de relación laboral entre las partes, declaro la incompetencia de esta jurisdicción social a favor de la civil para conocer de la cuestión debatida, absolviendo a la demandada de las pretensiones deducidas en su contra.»

**Segundo.**

En dicha sentencia, como hechos probados, se declaran los siguientes:

«PRIMERO. D. A... D... con D.N.I. N.º NÚM000 prestaba servicios como abogado en la firma Brosa Abogados y Economistas, S.L. desde 1-4-94, emitiendo facturas con I.V.A. y la correspondiente retención de I.R.P.F. por los siguientes importes en el último año:

08-04-02	6.010,12
30-04-02	6.010,12
31-05-02	5.108,60
02-07-02	5.243,39
31-07-02	4.129,42
31-08-02	4.129,42
30-09-02	1.829,42
31-10-02	4.129,42
31-10-02	725,00
30-11-02	4.129,42
31-12-02	2.511,76
10-01-03	3.710,81
31-01-03	3.329,59
28-02-03	3.320,60

SEGUNDO. El concepto de cada factura dice: "Minuta por servicios profesionales de asesoramiento para clientes de esta empresa en diversos asuntos".

TERCERO. El actor es y ha sido apoderado o secretario de diversas sociedades y se ha dedicado parcialmente a la docena simultáneamente a su pertenencia a Brosa Abogados y Economista, S.L.

CUARTO. El 18-02-03 le propusieron un cambio en las condiciones profesionales, básicamente de ser socio y establecer unos honorarios de colaboración, propuesta que rechazó el 11-3-03, acordando una ruptura indemnizada de la relación.

QUINTO. El 21-3-03 el actor envía a la sociedad el siguiente telegrama: Estimado J... L...: Ayer contacté con la abogado laboralista que me representará. Me ha recomendado que permanezca en mi lugar de trabajo, por lo que siguiendo sus consejos desearía continuar prestando mis servicios y proceder a una negociación. Por otro lado, le he dado un marco de negociación absolutamente plausible y aceptable. Así te lo he manifestado telefónicamente en el día de hoy.

Me ordenas telefónicamente, negándote a hacerlo por escrito, que a más tardar esta tarde abandone la empresa, cosa que si tengo que hacer lo hago totalmente contra mi voluntad. En cualquier caso, mi talante es negociador y siempre en el ámbito de la estricta legalidad y defensa de mis intereses".

SEXTO. Más tarde ese mismo día 21-03-03 el actor envió a la Sociedad el siguiente telegrama: "habiéndose comunicado despido verbal en la mañana de hoy, con amenaza de ser expulsado por la fuerza caso de permanecer esta tarde en mi puesto de trabajo, solicito confirmación o rectificación de esta decisión, formalmente y por escrito. Caso de que no me comunique rectificación expresa antes del próximo 24-03-03, entenderé que confirma el despido verbal".

SÉPTIMO. El 24-03-03 le contesta D. J... L..., como DIRECCIÓN000 del Consejo de Administración, en los siguientes términos: "Acabamos de recibir tu telegrama del viernes pasado, que nos sorprende enormemente, puesto que viertes una serie de afirmaciones falsas que no se corresponden con tu persona ni con tu profesionalidad. Como sabes, llevabas muchísimo tiempo insatisfecho con los pactos económicos que teníamos establecidos para retribuir tus servicios profesionales a esta Firma; incluso, hace unos meses (el dos de agosto pasado), los calificaste de 'injustos'. Cuando hace unas semanas nos sentamos para replantear los acuerdos económicos que nos unían te hicimos un planteamiento muy generoso que podría cubrir plenamente tus expectativas. Después nos dijiste que querías dejar tu despacho en la Firma cuanto antes. Y al poco tiempo nos hiciste un planteamiento poco digno al decir que, de todo lo dicho donde digo digo digo Diego, y que querías una indemnización, ¡por relación laboral! A... D...: insistimos, creemos que no nos merecemos estos planteamientos. Pero, en cualquier caso y como consecuencia de todo lo anterior, te ruego que fijes fecha, hora y Notario en el cual podamos materializar la transmisión de las participaciones sociales de las que eres titular como socio de Brosa Abogados y Economistas, S.L."

OCTAVO. El Sr. A... D... ha vendido el 7-04-03 a Brosa, S.L. las 382 participaciones de dicha Sociedad, de las que era propietario, por importe de 22.053,81 euros, perdiendo en dicho momento la condición de socio. Representaba el 2,1723% del capital social.

NOVENO. Obra en el expediente copia impresa de un correo electrónico de fecha 27-02-01 remitido por J... L... en el que se lee:

"Pere: Retribución de A... D... para 2001 con efectos 1 de enero de 2001:

-Fijo 12.000.000 ptas. brutos anuales.

- Incentivo individual:

- 2.000.000 ptas. brutos, en base a objetivos derivada de asuntos del proyecto de 'Servicios Financieros' diseñado por A... D... y pactado con PBB, GTM y CST. Deberá abrirse una clave de asuntos para estos temas para poderlos identificar y computar adecuadamente. A... D... será responsable del buen fin de este proyecto de Servicios financieros. No comprenderá asuntos de 'brokeraga' inmobiliario, el resto de asuntos de 'brokerage' se tratarán 'sobre bases razonables'.

Dicha cantidad adicional será la siguiente:

- 5% sobre la facturación cobrada de los asuntos englobables en este proyecto, independientemente de quien los aporte o los trabaje.

- Más 2.000.000 ptas. si dicha facturación alcanza la cifra de 40.00.000 ptas. dentro del año 2...01.

- 10%/5%: sólo para clientes nuevos aportados por A... D... que no generen asuntos que se engloben dentro del proyecto de Servicios Financieros.

- Incentivo colectivo. Contingente y variable."

DÉCIMO. Las vacaciones las fija la dirección de la firma.

UNDÉCIMO. La sociedad exige al actor un planing detallado del trabajo realizado cada día y el tiempo invertido en cada asunto y su formación.

DUODÉCIMO. Desde el 1-05-02 presta servicios profesionales, percibiendo un bruto mensual de 1.800 euros.

DECIMOTERCERO. Los clientes no son de los socios, sino de la sociedad, decidiendo ésta el importe de las facturas. No obstante, la dirección técnico jurídica la asuma cada socio individualmente.

DECIMOCUARTO. En fecha 25 de abril de 2003 se celebró el preceptivo acto de conciliación con resultado de intentado sin efecto.»

#### **Tercero.**

Contra dicha sentencia anunció recurso de suplicación la parte actora D. A... D..., que formalizó dentro de plazo, y que la parte contraria, a la que se dio traslado lo impugnó, elevando los autos a este Tribunal dando lugar al presente rollo.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Contra la sentencia de instancia que estimando la inexistencia de relación laboral entre las partes, declara la incompetencia de la jurisdicción social para conocer de la cuestión debatida, absolviendo a la demandada de las pretensiones deducidas en si contra; interpone Recurso de Suplicación el demandante, que tiene por objeto el examen de las infracciones de normas sustantivas o de la jurisprudencia; siendo impugnado por la demandada.

#### **Segundo.**

Al amparo del art. 191 c) de la Ley de Procedimiento Laboral, interesa el recurrente el examen de las infracciones de normas sustantivas o de la jurisprudencia, denunciando:

a) Infracción de los arts. 1.º 1 del Estatuto de los Trabajadores, 2.º y 1.º y 2.º de la Ley de Procedimiento Laboral;

b) Infracción del art. 55 del Estatuto de los Trabajadores, por inaplicación.

Cuestionada en la litis la competencia de la jurisdicción social, habiéndose apreciado la incompetencia para el conocimiento de la cuestión planteada, por el Magistrado de instancia, partiendo de la inexistencia de relación laboral, las facultades y deber de la Sala para decidir el recurso de suplicación interpuesto contra la resolución de instancia no quedan limitadas por el relato de hechos declarados como probados en la misma ni aún siquiera por los motivos de impugnación o gravamen esgrimidos por las partes sino que, por su naturaleza de afectante al orden público procesal y cual reiteradamente tiene proclamado la doctrina del Tribunal Supremo contenida entre otras coincidentes sentencias de 24 de abril de 1986, 17 de septiembre de 1990, 8 de febrero de 1993 y 6 de noviembre de 1997, la facultan para un total examen de las actuaciones ya que siendo deber ineludible de los Tribunales el cuidar de la legalidad y el estricto cumplimiento de las normas procesales, cauce de todo ordenamiento jurídico, deben velar por la recta aplicación de la competencia y procedimiento valorando, incluso de oficio, el quebranto o inobservancia de las mismas en cumplimiento del derecho a la tutela efectiva y a la proscripción de toda indefensión consagrados en el artículo 24.1 de la Constitución.

Y en esta línea, del total examen de las actuaciones se llega por las vías intelectual y lógica del raciocinio a la conclusión de la certeza jurídica de los hechos consignados como probados por el Juzgador a quo en la resolución de instancia, de los que resulta que: a) el actor prestaba servicios como abogado en la firma Brosa Abogados y Economistas, S.L., desde 1-4-94, emitiendo facturas con IVA. y la correspondiente retención de IRPF; b) el concepto de cada factura dice: «Minuta por servicios profesionales de asesoramiento para clientes de esta empresa en diversos asuntos»; c) el actor es y ha sido apoderado de diversas sociedades y se ha dedicado parcialmente a la docencia simultáneamente a su pertenencia a Brosa Abogados y Economistas, S.L.; d) el 18-2-2003 le propusieron un cambio en las condiciones profesionales, básicamente ser socio y establecer unos honorarios de colaboración, propuesta que rechazó el 11-3-03, acordando una ruptura indemnizada de la relación; e) el actor en fecha 21-3-03 envió a la sociedad sendos telegramas en los términos señalados en el hecho

probado quinto y sexto que se dan por reproducidos; que fueron contestados en los términos señalados en el hecho probado séptimo, que se da aquí por reproducido; f) el Sr. A... D... ha vendido el 7-4-03 a Brosa, S.L. las 382 participaciones de la Sociedad Brosa Abogados y Economistas S.L., de las que era propietario, por importe de 22.053,81 euros, perdiendo en dicho momento la condición de socio. Representaba el 2,1723% del capital social; g) obra en el expediente copia impresa de un correo electrónico de fecha 27-2-01 remitido por D. J... L..., DIRECCIÓN000 del Consejo de Administración de la demandada, en el que se leen las retribuciones del actor, en los términos que se señala en el hecho probado noveno que se da aquí por reproducido; h) las vacaciones las fija la dirección de la firma; i) la sociedad exige al actor un planing detallado del trabajo realizado cada día y el tiempo invertido en cada asunto y su formación; j) desde el 1-5-03 presta servicios profesionales, percibiendo un bruto mensual de 1.800 euros; k) los clientes no son de los socios, sino de la sociedad, decidiendo ésta el importe de las facturas; no obstante, la dirección técnico jurídica la asume cada socio individualmente.

Todas estas circunstancias en que se desarrollaba la relación, son las que resultan de la apreciación conjunta de los medios de convicción aportados a los autos por ambas partes litigantes y de los que, sea cual fuere el tamiz a que se someta, no es posible, por las vías intelectual y lógica del raciocinio llegar a la convicción de que en la relación mantenida entre los contendientes concurrían los presupuestos de prestación de servicios personales bajo remuneración, ajeneidad y dependencia dentro del ámbito de organización de la Entidad demandada como empleador, que son las notas distintivas que al contrato de trabajo caracterizan, a tenor de lo prevenido por el artículo 1.º 1 del Estatuto de los Trabajadores y que, como señala la Sala en sentencia de fecha 12 de febrero de 2004 (R.7957/03), conforme a tan constante como reiterada doctrina del Tribunal Supremo contenida entre otras coincidentes sentencias de 20 de octubre de 1982, 18 de marzo de 1987, 8 de octubre de 1992 y 14 de febrero de 1994 que la Sala sigue entre otras múltiples coincidentes en las suyas de 7 de febrero de 1995, 27 de julio de 1997, 13 de junio de 1998, 18 y 20 de febrero de 2002 y 13 de enero de 2004 resolviendo supuestos similares, determinan que tal relación no puede jurídicamente encuadrarse y calificarse como contrato de trabajo dado que la línea divisoria de la relación laboral viene determinada por lo que la doctrina jurídica denomina «integración en el círculo rector y disciplinario del empresario» en que ha de traducirse la exigencia legal de «servicios... dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona física o jurídica» a que alude el referido artículo 1.º del Estatuto de los Trabajadores y la jurisprudencia identifica con nota o criterio de «dependencia» y que, como afirmara ya la Sala entre otras sentencias de 25 de mayo de 1993 y reitera en la de 8 de julio de 1996, si bien no se equipara a una subordinación absoluta al empresario, sí supone la inserción del sujeto en el círculo organicista y rector de la persona para la que realiza la labor y que, con referencia al supuesto concreto enjuiciado, no puede judicialmente estimarse como concurrente cuando no sólo el actor, abogado en ejercicio, con despacho profesional abierto al público y que además ostenta la condición de socio en la sociedad limitada demandada integrante del mismo, no mantiene con la demandada otra ni distinta relación que la que es propia de prestación de tales servicios que si bien los lleva a cabo personalmente y percibe de ésta una cantidad fija mensual y otra variable por los servicios o intervenciones concretas y actuaciones profesionales llevadas a cabo en defensa de los intereses de la misma con plena libertad y autonomía por parte del demandante o la sociedad aludida, tanto en la forma de llevar a cabo dicha defensa, sin constancia alguna de programación exclusiva de tales prestaciones por parte de la empresa, sin que a ello obste que elaborara un planing, ya que el actor contaba con total autonomía para poder llevar a cabo todas las actividades propias de dicha profesión, sin que se constate sujeción a horario determinado, ni que existiera mecanismo alguno de control

y supervisión por parte de la empresa ; es claro que en este cúmulo de circunstancias, como argumenta la sentencia de instancia, la relación mantenida entre los contendientes reviste los requisitos y caracteres propios de trabajos de colaboración o arrendamiento de servicios recogida en el artículo 1.544 y siguientes del Código Civil en la que no concurren las notas de exclusividad y ajeneidad, jornada fija, norma de actuación, dependencia formal y sometimiento a la disciplina jerárquica, que son las propias y determinantes de la relación laboral que, sea cual fuere la tesis que sobre la carga de la prueba se sustente, al demandante invocante incumbía su demostración en recta aplicación del contenido del artículo 217 del nuevo texto de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en lo esencial coincidente con el suprimido artículo 1.214 del Código Civil, como sustenta este Tribunal en su sentencia de 15 de junio de 1996, lo que conforme a la doctrina que la Sala sigue entre otras coincidentes sentencias dictadas en rollos 1456/93, 6154/95, 3208/98, 6393/2000 y 6796/2002, tal relación enjuiciada no reúne los requisitos establecidos por los preceptos legales aludidos para poder ser calificada como relación laboral sin que a ello obste el contenido del artículo 8.º del mismo Estatuto de los Trabajadores que en su número 1 establece la presunción legal en favor de la existencia de relación laboral porque, no sólo tal presunción, como tiene reiteradamente afirmado el Tribunal Supremo ahora en las suyas de 7 de julio de 1989 y 26 de enero de 1994, tiene un carácter iuris tantum sino que además, tal presunción conforme al redactado de dicho precepto exige la constatada existencia de «prestación de un servicio por cuenta y dentro del ámbito de organización de otro que lo recibe a cambio de una retribución de aquél» esto es: dentro del ámbito de organización y dirección de la empresa demandada que en el caso enjuiciado ni indiciariamente siquiera se constata en las actuaciones y conforme al viejo aforismo con valor de principio procesal «quod non est in iudicio non est in mundo».

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, puesto que las ha vendido a la sociedad en fecha 7-4-2003, obteniendo un importe efectivo de 22.053,81 euros.

Habiéndolo entendido así el Magistrado de instancia, se impone con la desestimación del recurso, la confirmación de la sentencia de instancia en todos sus extremos.

Vistos los preceptos legales citados, sus concordantes y demás disposiciones de general y pertinente aplicación.

#### **FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el Recurso de Suplicación formulado por D. A... D..., contra la sentencia del Juzgado de lo Social n.º 13 de los de Barcelona, de fecha 14 de julio de 2003, dictada en los autos n.º 342/03, seguidos a instancias del recurrente, frente a BROS ABOGADOS Y ECONOMISTAS, S.L.; y en su consecuencia, debemos confirmar y confirmamos dicha resolución en todos sus extremos.

Contra esta Sentencia cabe Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina que deberá prepararse ante esta Sala en los diez días siguientes a la notificación, con los requisitos previstos en los números 2 y 3 del Artículo 219 de la Ley de Procedimiento Laboral.

Notifíquese esta resolución a las partes y a la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, y expídase testimonio que quedará unido al rollo de su razón, incorporándose el original al correspondiente libro de sentencias.

Así por nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN. La anterior sentencia ha sido leída y publicada en el día de su fecha por la Ilma. Sra. Magistrada-Ponente, de lo que doy fe.**

**13. TSJ Madrid 20/07/2009 (orden Social)**

**Sentencia Tribunal Superior de Justicia Comunidad de Madrid núm. 539/2009 (Sala de lo Social, Sección 6), de 20 julio**

Jurisdicción: Social

Recurso de Suplicación núm. 3291/2009.

**Ponente:** Ilmo. Sr. D. Benedicto Cea Ayala.

ABOGADO: relación laboral común: existencia: servicios prestados en despacho jurídico: director de área jurídica específica; alta dirección: desestimación.

*El TSJ **desestima** el recurso interpuesto por la empresa demandada contra la Sentencia del Juzgado de lo Social núm. 2 de Madrid, de fecha 24-03-2009, dictada en autos promovidos en*

*reclamación de despido, en base a lo reseñado en la fundamentación jurídica.*

RSU 0003291/2009

T.S.J.MADRID SOCIAL SEC.6

MADRID

**SENTENCIA: 00539/2009**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO SOCIAL SECCION: 6

MADRID

C/ GENERAL MARTINEZ CAMPOS, NUM. 27

Tfno. : 91.319.92.31

N.I.G.: 28000 4 0000621 /2001

40126

ROLLO Nº: RSU 3291-09

TIPO DE PROCEDIMIENTO: RECURSO SUPLICACION

MATERIA: DESPIDO

Jzdo. Origen: JDO. DE LO SOCIAL N. 2 de MADRID

Autos de Origen: DEMANDA 45-09

RECURRENTE/S:AGM ABOGADOS MADRID S.L.

RECURRIDO/S: DONSixto

SALA DE LO SOCIAL DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE LA COMUNIDAD AUTONOMA DE MADRID

En MADRID, a veinte de julio de dos mil nueve.

La Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de MADRID formada por los

Ilmos. Sres. DON ENRIQUE JUANES FRAGA, PRESIDENTE, DON LUIS LACAMBRA MORERA, DON

BENEDICTO CEA AYALA, Magistrados, han pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

**S E N T E N C I A** nº 539

En el recurso de suplicación nº 3291-09 interpuesto por el Letrado DON JOAQUÍN ABRIL SÁNCHEZ, en nombre y representación de AGM ABOGADOS MADRID S.L., contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Social nº 2 de

los de MADRID, de fecha VEINTICUATRO DE MARZO DE DOS MIL NUEVE, ha sido Ponente el Ilmo Sr. D.

BENEDICTO CEA AYALA

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- Que según consta en los autos nº 45-09 del Juzgado de lo Social nº 2 de los de Madrid, se presentó demanda por DONSixto contra AGM ABOGADOS MADRID S.L. en reclamación de DESPIDO, y que en su día se

celebró el acto de la vista, habiéndose dictadosentencia en VEINTICUATRO DE MARZO DE DOS MIL NUEVE, cuyo

fallo es del tenor literal siguiente:

"Que, estimando la demanda formulada por D.Sixto frente a la empresa AGM Abogados Madrid S.L., declaro improcedente el despido del actor.

En consecuencia, condeno a la empresa demandada a optar entre:

la readmisión del trabajador en idénticas condiciones y con los mismos derechos que ostentaba antes de producirse el despido; o bien el abono de una indemnización de 53.547,48 euros.

Asimismo deberá en cualquier caso abonarle una cantidad igual a la suma de los salarios dejados de percibir desde la fecha del despido (28 de noviembre de 2008), sin perjuicio del descuento de lo que entre tanto hubiese percibido por cualquier otro empleo o colocación.

La citada opción empresarial deberá ejercitarse dentro del plazo de cinco días a contar desde la notificación de esta sentencia, sin esperar a la firmeza de la misma, mediante escrito o comparecencia ante la Secretaría de este

Juzgado. En caso de no formularse dicha opción, se entenderá que procede la readmisión."

SEGUNDO.- En dicha sentencia y como HECHOS PROBADOS se declaran los siguientes:

"1º) Se declaran como tales, a efectos de este Procedimiento, los siguientes:

I. Con fecha 25 de junio de 1997 el actor y D.Héctor suscribieron un "contrato de constitución de comunidad de bienes fiscal" indicando en el mismo que dicha comunidad giraría bajo la denominación DIRECCION000 C.B.; teniendo por objeto la gestión, administración, formulación, distribución y operación en general de los resultados económicos derivados de las actividades profesionales de cada partícipe, ejercidas en el despacho profesional que

compartían. Asimismo se indicaba que los comuneros tendrían iguales derechos y obligaciones en cuanto partícipes

de la comunidad (documento Núm. 1 de la parte actora y mismo ordinal de la demandada).

II. Mediante escritura notarial de 29 de octubre de 1998 se constituyó la sociedad Grupo 98-Asistencia Legal S.L., al cual acto de constitución concurrió, entre otras personas, el actor, quien suscribió 125 participaciones de un

total de 500. El demandante fue nombrado Administrador solidario. En los estatutos sociales se imponía a todos los

socios la obligación de "prestar sus servicios profesionales, en exclusividad, para la sociedad. Esta prestación accesoria no será retribuida. La realización o prestación de esta obligación accesoria no establecerá vínculo laboral

alguno entre los socios prestadores y la sociedad" (Documento nº2 de la parte demandada).

III. Mediante escritura notarial de 16 de diciembre de 1998 se elevaron a públicos unos acuerdos societarios de Grupo 98-Asistencia Legal S.L., en el sentido de designarse como Administrador único a D.Héctor (Documento nº3

de la demandada).

IV. Mediante escritura notarial de 27 de enero de 1999 se otorgó poder al actor para que, en relación con la citada sociedad Grupo 98-Asistencia Legal S.L., pudiera realizar todas las facultades que en tal escritura constan (Documento nº4 de la parte demandada). No consta que esta escritura fuese inscrita en el Registro Mercantil.

V. La citada sociedad pasó a denominarse AGM Abogados Madrid S.L. según escritura notarial de cambio de denominación otorgada el 19 de noviembre de 2002 (Documento nº6 de la demandada).

VI. Mediante escritura notarial otorgada el 8 de marzo de 2007 se constituyó la entidad vértice Jurídico Madrileño S.L. Sociedad Unipersonal, siendo así que como accionista único de dicha entidad figuraba el actor (Documento nº

3 de 1ª parte actora).

VII. El demandante disponía, para realizar su actividad, de despacho en dependencias de AGM Abogados Madrid S.L. Para realizar su actividad utilizaba medios (mobiliario, material de oficina, teléfono, etc) titularidad de AGM Abogados Madrid S.L. Las citas a los clientes del despacho, incluidos por tanto los atendidos por el actor, eran generalmente dadas por una secretaria de dicho despacho.

VIII. Todas las actuaciones realizadas por el demandante, como Abogado, para los clientes del despacho de que era titular AGM Abogados Madrid S.L. eran facturadas por dicha sociedad AGM Abogados Madrid S.L., la cual por

tanto hacía suyos los importes o minutas de honorarios generados por la actividad profesional del demandante (y de

los demás Abogados que realizaban su actividad en el despacho).

IX. El actor, como Director del Departamento Penal, distribuía los expedientes o asuntos entre los diversos Abogados adscritos a dicho Departamento Penal del despacho de AGM Abogados Madrid S.L., supervisando la actividad de los referidos Letrados. Una parte de los expedientes jurídicos era llevada directamente por el demandante.

X. El actor, al igual que la generalidad de abogados que desarrollaban su actividad en AGM Abogados Madrid, disfrutaban generalmente de vacaciones en agosto, al coincidir con la inhabilidad de las actuaciones judiciales y con

las vacaciones de la mayor parte de los clientes.

XI. El demandante era retribuido mediante transferencias bancarias que se efectuaban a su cuenta corriente o a la de la sociedad Vértice Jurídico Madrileño S.L., (de la que el actor era socio único) por importe últimamente de 2.866,98 euros mensuales. Al efectuarse tal transferencia bancaria se indicaba como concepto de la misma. "Nómina" (Documentos nº7 y ss de la parte actora). En el conjunto del año 2008 el actor percibió un total de

38.958,37 euros, según "resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF" -modelo 190- presentado por

la demandada a la Agencia Tributaria (Documento último de la demandada).

XII. Mediante comunicación de 13 de noviembre de 2008 el Administrador único de AGM Abogados Madrid S.L. participó al actor que "paso formalmente a relevarte en el cargo de Jefe del departamento penal y de responsabilidad

civil de AGM Madrid, por supuesto sin perjuicio de que continúes en la tramitación de los expedientes que tienes asignados. Así pues, desde la recepción de la presente, el cargo de jefe del departamento penal y de responsabilidad civil queda vacante, si bien la responsabilidad última del mismo recaerá en nuestro socio de Barcelona, Joaquín Abril, que será quien desde este mismo momento adopte las decisiones que mejor convengan

para 1a buena marcha de dicho departamento (documento Núm. 3 de los aportados por la parte actora con su demanda).

XIII. Mediante comunicación de 28 de noviembre de 2008 se participó al actor por el Administrador único de AGM Abogados Madrid S.L. que "de conformidad con la reprobación y cese efectuado en fecha 13 de noviembre de

2008 a consecuencia del cual quedó usted relevado del cargo de jefe del departamento penal y de responsabilidad

civil de AGM Abogados Madrid S.L. y de conformidad igualmente con la aprobación del apartado cuarto del orden

del día de la junta universal celebrada el pasado día 19 de noviembre se acuerda, dado el vacío de contenido de su

cometido desde el día 25 de noviembre de 2008, requerirle para que retire sus pertenencias personales de las oficinas de AGM Abogados Madrid S.L. en el plazo perentorio de 48 horas (documento. aportado por la parte actora

con su demanda como número 1).

XIV. No consta que el actor ostentase cargo de representación legal-colectiva o sindical.

XV. Por el demandante se intentó la conciliación previa ante el SMAC, sin efecto, según consta en la correspondiente certificación expedida por dicho Organismo y acompañada con la demanda.

XVI. La demanda iniciadora de estas actuaciones se formuló el día 13 de enero de 2009, solicitándose en su "suplico" que se declare la nulidad o subsidiaria improcedencia del despido con los efectos inherentes."

TERCERO.- Contra dicha sentencia se interpuso recurso de suplicación por la parte demandada, siendo impugnado de contrario. Elevados los autos a esta Sala de lo Social, se dispuso su pase al Ponente para su examen

y posterior resolución por la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO** Recurre en suplicación la parte demandada, la entidad "AGM Abogados Madrid, SL", frente a la sentencia de instancia que estimó la demanda de despido formulada en autos y declaró su improcedencia, por considerar, la recurrente, que la prestación de servicios de la demandante no era laboral, insistiendo con ello en la

excepción de incompetencia de jurisdicción por razón de la materia, que ya mantuvo en la instancia.

Con amparo procesal en el apartado b) del art. 191 de la L.P.L. (RCL 1995\1144, 1563), la recurrente articula catorce primeros motivos de recurso de revisión de hechos.

En concreto, y en relación al hecho 11º, la recurrente propone la adición del siguiente texto: "Desde el año 2007, el actor ha percibido además la cantidad de 54.000,- # a través de su sociedad Vértice Jurídico Madrileño S.L.U.

Tanto los ingresos mensuales fijos a que se ha hecho referencia, como esta otra cantidad, son anticipos a cuenta de

beneficios y así se contabilizan, si bien nunca llegaron a regularizarse." Aduce la recurrente que al cuestionarse la

existencia de relación laboral, cabe sostener una revisión de hechos en sede de recurso tanto en prueba testifical como en el interrogatorio de partes; y que el hecho de que las cantidades abonadas mensualmente al actor se conceptuasen, a efectos de transferencias, como "nóminas", cuando la prestación de servicios de los socios es gratuita - según el art. 25 de los estatutos -, no excluye su condición de préstamos a los socios o de entregas a cuenta de futuros beneficios, aunque nunca se hayan regularizado. Pero, y como advierte la recurrida, no hay documental en autos que acredite dicha calificación, frente a lo afirmado en otro sentido en el hecho objeto de revisión, por lo que no se trata tanto de instar una revisión de hechos con base en aquella prueba, sino en pretender

que el resultado de esta última prime sobre la documental practicada en autos. Por ello debe desestimarse.

En el motivo 2º la recurrente propone la adición del siguiente hecho probado: "El actor y el administrador de la demandada, D.Héctor , percibían de la sociedad idénticas cantidades mensuales como préstamos a los socios, o anticipos a cuenta de beneficios". Se basa para ello en la documental que obra a los folios 1221, 1222 y 1229 - en

rojo -, consistente en los modelos de impreso nº 190 presentados ante la Agencia Tributaria, y que a su juicio acredita que por los importes transferidos a ambos socios su situación respecto de la mercantil demandada es la misma. Pero la comparación entre ambas situaciones es irrelevante, cuando ya los propios impresos a los que se remite la recurrente llevan por título "Retenciones e Ingresos a cuenta del IRPF". Por ello debe desestimarse.

Como nuevo hecho probado - motivo 3º -, la recurrente propone el siguiente texto: "El actor y el administrador de la demandada, D.Héctor , eran las únicas personas de AGM ABOGADOS MADRID S.L. que disponían de tarjeta VISA de empresa. Además eran las dos únicas personas que disponían de firma reconocida para operar en las cuentas de la sociedad demandada". Sostiene la recurrente, con base en dos certificaciones emitidas por una entidad bancaria - folios 209 y 210, en rojo, de los autos -, que tanto el actor como el administrador de la empresa

tenían los mismos poderes de dirección, gestión y organización. Pero las certificaciones a las que se alude sólo identifican a las personas con firma reconocida para operar en determinadas cuentas, así como los titulares de ciertas tarjetas de crédito, pero no que aquellos fuesen los únicos. Por ello debe desestimarse.

En el motivo 4º del recurso, la recurrente propone la adición del siguiente nuevo hecho: "El actor ha firmado contratos de cuenta corriente; de depósitos a la vista; de tarjetas; de depósitos de ahorro a plazo y de servicio de tratamiento integral de domiciliaciones, en representación de la demandada, y como titular de las mismas, con la Caja de Abogados y con la Caixa. Igualmente ha ordenado traspasos de fondos y devoluciones de recibos en representación de la demandada". Se basa para ello en la documental que obra a los folios 211 al 226 - en rojo -, consistente en distintos contratos suscritos en nombre de la primitiva empresa. El hecho es cierto, pero nada nuevo,

con relevancia para alterar el signo del fallo que se recurre, incorpora al relato judicial de hechos, y que no esté ya

comprendido en el actual hecho IV. Por ello debe desestimarse.

En el siguiente motivo - el 5º -, la recurrente propone la adición del siguiente nuevo hecho: "Desde el momento mismo de la constitución de la sociedad demandada, el actor ha venido ejerciendo de manera real y efectiva las facultades y poderes inherentes a la administración de la demandada, con pleno poder y capacidad para obligar a la

mercantil AGM ABOGADOS MADRID S.L. En uso de estos poderes, ha suscrito, entre otros, el contrato de ejecución de obra del actual domicilio social de la demandada; contratos de suministro de telefonía fija y móvil, ha

rescindido el contrato de servicio de ADSL suscrito con la compañía proveedora de servicios de telefonía; ha firmado

el contrato de prestación de servicios postales y telegráficos (burofax); el contrato de prestación de servicio de suministro eléctrico con Unión FENOSA; los diversos contratos de mantenimiento de los servicios informáticos de la

demandada; el contrato de servicio de limpieza de las instalaciones de AGM; el contrato de suministro de agua envasada para dichas instalaciones; los contratos de seguro tanto de responsabilidad civil profesional, como civil relativas a la actividad de la demandada; el contrato de inserción en páginas amarillas; y ha intervenido directamente

en la negociación de la extinción del contrato de arrendamiento del antiguo domicilio social de la demandada, y en la

negociación del nuevo emplazamiento." Se basa para ello en distinta y amplia documental obrante en autos, consistente en distintos contratos firmados por el actor en representación de la demandada, y que a juicio de la recurrente evidencian la existencia de amplias facultades para contratar en nombre y representación de la misma, y

para poder obligarla en el tráfico jurídico. Pero, y por las mismas razones ya expuestas en el anterior motivo, por su

carácter redundante o reiterativo, se impone su desestimación.

En el motivo 6º la recurrente propone la adición del siguiente nuevo hecho: "Los socios del Grupo AGM llevaban a cabo reuniones periódicas trimestrales para seguimiento de la marcha de las empresas del Grupo, así como congresos anuales para análisis de los resultados del ejercicio; resolución de cuestiones organizativas generales, y

preparación de la estrategia de Grupo a adoptar en el siguiente ejercicio. Tanto en las reuniones trimestrales como

en los congresos anuales, el actor participaba activamente por su condición de socio de AGM". Aduce la recurrente

que así lo reconoció el actor en trámite de confesión, admitiendo que participaba activamente en la toma de decisiones de la demandada, así como en su posterior ejecución. Y también se remite para ello a determinados correos electrónicos, así como al testimonio de DºJose María , contable de la empresa. Pero, y como advierte la recurrida, la participación en reuniones de empresa, para mejorar su rendimiento, y para aportar ideas y sugerencias, no sirve, por sí sola, para excluir la naturaleza laboral de la relación. Por ello debe desestimarse.

También se interesa la adición de un nuevo hecho - motivo 7º del recurso -, del siguiente tenor literal: "El actor se ha presentado siempre ante terceros como socio de AGM ABOGADOS MADRID, y como socio del GRUPO AGM ABOGADOS". Se remite para ello a la documental obrante a los folios 969 al 971 de los autos - en rojo -, que consiste en diversas publicaciones del grupo AGM en las que aparece el actor como socio. Y en la documental obrante a los folios 972 al 978, que igualmente consiste en otras publicaciones en las que firma el actor como socio.

Pero se trata de un hecho, a saber, la condición de socio del actor, titular de un 25% del accionariado, que ya tiene

reflejo en la sentencia de instancia. Por ello, y dado su carácter reiterativo o redundante, se impone su

desestimación.

Como nuevo hecho - motivo 8º - la recurrente propone la adición del siguiente texto: "El actor ostentaba la facultad de control y autorización del gasto que se llevaba a cabo en su área de Dirección Técnica, y autorizaba el pago de las comisiones a los letrados de dicha área". Se basa para ello en distinta documental - folios 525 al 744 de

los autos - que revela, a su juicio, la condición de socio "activo" del actor en la compañía, controlando efectivamente

el gasto del departamento. Lo mismo se interesa en el siguiente motivo - el 9º -, en el que se propone la adición del

siguiente texto: "El actor ejercía un efectivo control sobre las minutas que giraban los letrados de su área de Dirección Técnica (penal)", si bien ahora con sustento en la documental obrante a los folios 746 al 968, consistente

en minutas, o en borradores de minutas, con anotaciones del actor. Y de nuevo se incide en tales extremos en el siguiente motivo, el 10º, para proponer el siguiente texto: "El actor realizaba funciones de gestión de personal de la

empresa demandada, autorizando facturas de Letrados colaboradores; notificándose de bajas de trabajadores en la

empresa, sancionando a trabajadores; firmando las hojas de salario, fijando periodos vacacionales; firmando boletines de cotización a la seguridad Social TC-1; gestionando saldos acreedores ante la TGSS", con base en la documental que obra a los folios 979 al 1028 de los autos. Pero se trata de extremos que, con independencia de su

posible sustento documental, no sirven, por si solos, para desvirtuar la posible naturaleza laboral de la relación. Por

ello estos tres motivos del recurso deben ser desestimados.

En el siguiente motivo - el 11º -, la recurrente interesa la adición del siguiente nuevo hecho: "El actor tenía la responsabilidad de custodiar la caja fuerte del despacho, en la que se guardaba el efectivo". Pero, y con independencia de su sustento documental, la custodia de la caja fuerte del despacho es un hecho irrelevante a los

efectos aquí discutidos. Por ello debe desestimarse.

En el motivo 12º la recurrente propone la adición del siguiente hecho: "Con fecha 19 de noviembre de 2008 se celebró una Junta General de Socios de AGM ABOGADOS MADRID S.L. En el punto cuarto del orden del día se acordó liberar a D.Sixto de la prestación accesoria de prestar servicios profesionales para AGM ABOGADOS MADRID S.L., a que se ha hecho referencia en el hecho probado segundo de la sentencia". Se basa para ello en la

documental que obra a los folios 1150 al 1164, que consiste en la escritura pública que documenta dicho acuerdo.

Pero lo realmente trascendente no es la calificación que las partes pudieran haber atribuido a dicho acuerdo, sino la

auténtica naturaleza que el mismo merezca, conforme a las normas que sean de aplicación. Por ello, y dada su irrelevancia para alterar el signo del fallo que se recurre, procede su desestimación.

En el 13º motivo del recurso, la recurrente interesa la adición del siguiente hecho: "Con fecha 17 de noviembre de 2008, el actor remitió un burofax al administrador Sr.Héctor en el que le instaba a "resolver de una manera amistosa y digna el problema de nuestras relaciones societarias". Pero se trata de un hecho, cual es la invitación para llegar a una solución amistosa del asunto, que es claramente irrelevante para alterar el signo del fallo que se

recurre. Por ello debe desestimarse.

Y lo mismo debe sostenerse en relación al motivo 14º, en el que la recurrente interesa la adición del siguiente nuevo hecho: "El actor y el administrador de la demandada ostentan cada uno de ellos el 50% de las acciones de las

sociedades patrimoniales "Saucó Construcción Integral S.L.", y "First Step Investment S.L.", ambas con domicilio social en la sede de AGM ABOGADOS MADRID S.L., ostentando además el actor poderes de administración de esta última mercantil", pues la titularidad de acciones de otra sociedad, nada relevante añade con trascendencia para alterar el signo del fallo que se recurre. Por ello debe desestimarse.

**SEGUNDO** En el siguiente motivo del recurso, que se ampara en el apartado c) del art. 191 de la L.P.L. (RCL 1995\1144, 1563), la recurrente denuncia la infracción de los arts. 4.2 y 1.1.a) del R.D. 1331/2006, de 17 de noviembre (RCL 2006\2075) , así como de la Disposición Adicional Primera de la Ley 22/2005 (RCL 2005\2253) , y

de los arts. 9.5 de la L.O.P.J. (RCL 1985\1578, 2635), y 1 y 2 .a) de la L.P.L., en relación con el art. 1.1 del E.T., al estimar que la relación que vinculaba a las partes no era laboral, sino societaria, invocando por ello la excepción de

incompetencia de jurisdicción, por razón de la materia, para conocer de la presente demanda. Argumenta la recurrente que tanto el actor, como el actual administrador, participan en la sociedad con idéntico porcentaje accionarial, y con idénticas facultades. Ambos disponían de tarjeta VISA y de firma reconocida para operar en entidades bancarias. Y el actor ha ejercido sin limitación alguna los amplios poderes que en su día le fueron otorgados, que son los propios de la dirección y administración de la empresa, teniendo los mismos derechos y

obligaciones que el administrador formal, y ocupando idéntica posición. Añade la recurrente, con cita de la Disposición Adicional Primera de la Ley 22/2005, en su punto primero, y del RD 1331/2006, en sus arts. 1.1.a), 4.2

y 6, que los letrados que prestan servicios para despachos jurídicos mantienen una relación laboral especial con dicho despacho, salvo que lo hagan en régimen de sociedad con otros abogados, en cuyo caso prevalecerá la naturaleza societaria del vínculo, que es, a su juicio, el caso de autos, pues, y entre otras circunstancias, el actor tiene un 25% de las acciones y ha asumido los poderes de dirección, con independencia de la condición de sociedad

"profesional" de la demandada, y por ello de que esté sujeta, o no, a la Ley 2/2007 (RCL 2007\523), que regula las

denominadas sociedades profesionales. En definitiva, y como conclusión, sostiene la recurrente que la demandada,

"AGM Abogados Madrid, SL", es un despacho colectivo, que ha adoptado la fórmula de sociedad limitada, que minuta a los clientes y que asume los derechos y obligaciones propios de esa relación, cuya titularidad comparten el

actor y el administrador, siendo los abogados, en términos del citado RD 1331/2006, los profesionales contratados

por la sociedad que no tengan participación social, condición que no cumple el actor. Por ello termina suplicando se

declare la incompetencia de este orden jurisdiccional para conocer de esta demanda.

Reacciona así la parte demandada frente a la sentencia de instancia que sobre esos mismos presupuestos rechaza la falta de competencia del orden social para conocer del presente asunto, pues admitiendo que el actor es

titular de una parte del capital social - un 25% - y que tiene poderes notariales para realizar actos jurídicos de gran

importancia, ello no excluye, a juicio de la resolución recurrida, la ajenidad de la relación, al concurrir en ella las notas del art. 1.1 del E.T. (RCL 1995\997), con independencia de que no estemos ante una sociedad profesional - lo

que se rechaza, con cita de la Ley 2/2007, de 15 de marzo -, dado que la actividad jurídica se desarrollaba a nombre

de la sociedad, quien minutaba a los clientes, utilizando sus medios materiales y cobrando por ello una retribución

periódica y habitual.

**TERCERO** El RD 1331/2006 (RCL 2006\2075), dictado en desarrollo de la Disposición Adicional 1ª de la Ley 22/2005 (RCL 2005\2253), establece en su art. 1.1.a), al regular la relación laboral de carácter especial de los abogados que prestan servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección del titular de un despacho de abogados, individual o colectivo, que no están incluidos en el ámbito de aplicación de la

relación laboral especial que se regula en este real decreto: a) Los abogados que ejerzan la profesión por cuenta propia, individualmente o agrupados con otros, como socios en régimen societario o bajo cualquier otra forma admitida en derecho, para añadir en su nº 2 que de conformidad con lo previsto en el apartado anterior no están incluidos en el ámbito de aplicación de la relación laboral que se regula en este real decreto específicamente: a) El

ejercicio en común de la profesión de abogado como socio a través de sociedades profesionales constituidas de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico. b) Las relaciones que concierten los abogados con empresas o

entidades, públicas o privadas, que no tengan el carácter de despachos de abogados. c) Las relaciones que se establezcan entre abogados que se limiten a compartir locales, instalaciones u otros medios o servicios de cualquier

naturaleza, siempre que se mantenga la independencia entre ellos, no se identifiquen de forma conjunta ante los clientes y no se atribuyan a la sociedad que eventualmente pudieran constituir los derechos y obligaciones inherentes a la relación establecida con los clientes. d) Las relaciones que se establezcan entre los despachos y los

abogados cuando la actividad profesional concertada a favor de los despachos se realice con criterios organizativos

propios de los abogados y la contraprestación económica percibida por éstos por dicha actividad profesional esté vinculada enteramente a la obtención de un resultado o a los honorarios que se generen para el despacho por la misma. Se exceptúan de este supuesto las relaciones en las que se garantice a los abogados por la actividad profesional concertada, periódicamente, unos ingresos mínimos. e) Las actividades profesionales que desarrollen los

abogados contratados por un despacho, con autorización de éste, a favor de sus propios clientes cuando cobren los

honorarios devengados por tales actividades profesionales directamente de los mismos. f) Las actividades profesionales que realicen los abogados contratados por un despacho derivadas del turno de oficio, sin perjuicio de

lo dispuesto en el apartado 3 del art. 10 de este real decreto.

Por su parte, el art. 4.2 . establece que podrán ser sujetos de la relación laboral de carácter especial que se regula en este real decreto, en concepto de empleadores, quienes sean titulares de despachos de abogados, individuales o colectivos. Y que a efectos de lo previsto en este real decreto, se entenderá por despacho colectivo aquel cuya titularidad corresponda conjuntamente a dos o más abogados agrupados, en régimen societario o bajo

cualquier otra forma admitida en derecho, para el ejercicio profesional de la abogacía de forma conjunta, siempre que así aparezcan identificados ante los clientes y se atribuyan a la sociedad que eventualmente pudieran constituir

los derechos y obligaciones inherentes a la relación establecida con los clientes.

Y por último, y respecto al ejercicio del poder de dirección de los titulares de los despachos, el art. 6.1 establece que a los titulares de los despachos de abogados, en el ejercicio de su poder de dirección, les corresponde: a) La organización, planificación y dirección del trabajo de los abogados que trabajen para el despacho, y ello sin perjuicio

de la participación que en tales cometidos se reconozca a los mismos, que se determinará, en su caso, en los convenios colectivos o en los acuerdos alcanzados entre los despachos y los representantes de los abogados. b) Distribuir los clientes y los asuntos del despacho entre todos los abogados que trabajan en el mismo así como dar

las órdenes o instrucciones oportunas sobre la forma en que se hayan de prestar los servicios profesionales de los

mismos. Y c) Verificar el cumplimiento por parte de los abogados que trabajan en los despachos de las obligaciones

laborales que hubieran asumido en el contrato, así como controlar la actividad profesional que desarrollen, respetando en todo caso lo establecido en el apartado siguiente. Para concluir, en su nº 2, que los titulares de los despachos deberán ejercer el poder de dirección que se les reconoce respetando, en todo caso, los principios y valores que son inherentes al ejercicio profesional de la abogacía y preservando en todo momento el cumplimiento

de las obligaciones y responsabilidades que imponen a los abogados las normas que rigen el ejercicio de la profesión de abogado. En particular, los titulares de los despachos deberán respetar la libertad y la independencia

profesional de los abogados en el ejercicio de la profesión. Asimismo - prosigue el citado precepto -, los titulares de

los despachos, en el ejercicio de su poder de dirección, no podrán dar órdenes o instrucciones ni encomendar asuntos a los abogados que trabajan en los despachos que impliquen la realización de actividades que sean legalmente incompatibles, o que vulneren las obligaciones que legalmente tienen los abogados de no actuar en defensa de intereses en conflicto o de guardar el secreto profesional.

En la tesis del recurso basta la participación societaria para estimar existe una relación por cuenta propia, dado que la norma habla de régimen societario o de cualquier otra forma admitida en derecho, lo que convierte a los abogados asociados en titulares del despacho y no en empleados del mismo, pues la norma se refiere a los abogados que ejerzan la profesión agrupados con otros, aunque individualmente estos no lleguen al 50% de las acciones o participaciones de la sociedad en que se integran. En el caso de autos la forma societaria elegida ha sido

una sociedad limitada - hechos I al V -, que no se ha constituido ni transformado en sociedad profesional - es decir,

sometida a la ley 2/2007 (RCL 2007\523) , lo que expresamente no se cuestiona -, y en la que el actor tiene sólo un

25% del capital, sin ostentar la condición de administrador, cargo que desde 1998 recae únicamente en otro de los

socios - hecho III -.

Acude así la parte recurrente al RD 1331/2006, para descartar la condición de trabajador por cuenta ajena del actor al servicio de la S.L. demandada, habida cuenta su condición de socio del despacho, concluyendo que de conformidad a lo dispuesto en el apartado 1 de la Disposición Adicional 1ª de la ley 22/2005 y en el Apartado 1 del art.

1 del RD. 1331/2006 , no se incluyen en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de abogados, la de

quienes ejerzan la profesión por cuenta propia, bien individualmente o bien agrupados con otros, como socios en régimen societario o bajo cualquier otra forma admitida en derecho. Se trata, pues, de abogados que trabajan por su

cuenta, sin perjuicio de que desarrollen su trabajo, bien aisladamente, o bien integrados en un despacho colectivo,

en régimen societario o bajo cualquier otra forma admitida en derecho.

A este respecto el art. 28 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado por RD 658/2001, de 22 de junio (RCL 2001\1679) , alude, en su apartado 1, al ejercicio colectivo de la abogacía "mediante su agrupación bajo cualquiera

de las formas lícitas en derecho, incluidas las sociedades mercantiles", o en otros términos, del ejercicio colectivo en

sentido estricto, con el objeto exclusivo del ejercicio profesional de la abogacía, y a través de formas societarias,

integradas sólo por abogados en ejercicio, en las que tanto el capital como los derechos políticos y económicos han de estar atribuidos únicamente a los abogados que integran el despacho colectivo-art. 28.2-. Y a dichas precisiones añade el art. 4.2 del RD. 1331/2006 que se entenderá por despacho colectivo aquél cuya titularidad corresponda a dos o más abogados agrupados, con lo que, y al tener que concurrir necesariamente esta condición, al margen de la modalidad societaria elegida, debe rechazarse el planteamiento que hace la recurrente en orden a que basta la mera pertenencia a un grupo, con independencia de quienes sean sus integrantes, de la forma societaria elegida, de la distribución de su capital, y de las demás circunstancias concurrentes, para excluir en todo caso la consideración, como laboral, de la relación del abogado con la sociedad o grupo en el ejercicio de su actividad profesional, ya que, y en el caso de autos, el despacho es de la titularidad de la persona jurídica constituida al efecto, y no sólo de las personas físicas que la integran, y además ni el capital, ni los derechos políticos y económicos, están atribuidos únicamente a los abogados que forman el despacho colectivo, pues se trata de una sociedad limitada, integrada por otra S.L. -Abril-García Martín, que es titular del 50% de las participaciones, folio 159- y no sólo por abogados, que no cuentan por ello con la mayoría del capital social -3/4 partes, según el art. 4.2 de la ley 2/2007 -.

**CUARTO** En conexión con todo lo anterior, la recurrente articula dos nuevos motivos - el 16º y el 17º -, que destina, por este orden, a rechazar el carácter laboral de la relación - motivo 16º -, y a sostener, subsidiariamente, que se trata, en su caso, de una relación especial de alta dirección - motivo 17º -, dados los amplios poderes que ejercía el demandante en la dirección y gestión de la compañía.

En el 1º de dichos motivos la recurrente denuncia la infracción de los arts. 9.5 de la L.O.P.J. (RCL 1985\1578, 2635), 1 y 2 .a) de la L.P.L. (RCL 1995\1144, 1563), y 1.1 del E.T. (RCL 1995\997), al considerar no concurren en la relación del actor las notas que configuran una relación laboral por cuenta ajena. Aduce a este respecto que lo percibido por el actor no era salario, sino un préstamo a cuenta de beneficios, ya que los socios tenían la obligación de prestar servicios profesionales de forma no retribuida -art. 25 de los estatutos -, y que los riesgos del negocio revierten directamente en el demandante que es propietario del 25% de las acciones y lleva a cabo funciones de dirección y gerencia -Disposición Adicional 27ª de la L.G.S.Social (RCL 1994\1825) -. Tampoco existe dependencia, dado el amplio haz de facultades y poderes de que disponía el actor, en sus relaciones tanto con los empleados como con terceros, y su activa participación en la toma de decisiones.

Según se desprende del relato de instancia, el actor era titular de 125 participaciones de un total de 500 - hecho II -, conservando, tras ampliaciones posteriores, el mismo grado de participación - el 25% -. Tenía amplios poderes - folios 152 y ss. - para la gestión y administración de la compañía, salvo para operaciones de valor superior al millón de pesetas - 6.000 # -, en las que era preciso obtener la previa autorización de la Junta General de Socios - folio 155 vuelto -. Utilizaba para el desarrollo de su actividad como abogado los medios de la empresa - hecho VII -, quien a su vez gestionaba su agenda, fijando las citas de los clientes y facturando los servicios - hechos VII y VIII -. Dirigía el Departamento de Penal del Despacho - hecho IX -, disfrutaba sus vacaciones anuales en agosto - hecho X -, y percibía, en concepto de "nómina", determinadas cantidades mensuales, que últimamente ascendían a 2.866,98 # - hecho XI -.

Pues bien, y sobre dichos presupuestos de hecho, que la Sala hace suyos, al compartir la valoración que de la prueba practicada se ha hecho en la instancia, no cabe acoger la censura jurídica que articula la recurrente, por las siguientes consideraciones.

Tal como, entre otras, se señala en la STS de 26-12-2007 (RJ 2008\1777), que se cita en el recurso, "la exclusión de la relación de laboralidad de los socios que realizan otras tareas diferentes de las propias de su cualidad de socio puede venir dada por la falta de la nota de ajeneidad cuando dicho socio ostenta la titularidad de una cuota societaria determinante, de manera que la prestación de trabajo que pueda realizar se efectúa a título de aportación a la sociedad, cuota que esta Sala ha señalado a partir del 50% de participación en el capital social. Pero

también puede venir excluida, al amparo del art. 1.3 c) ET , por falta de dependencia en el trabajo, cuando se trata de personas que forman parte del órgano máximo de dirección de la empresa, como ocurre con el demandante del presente pleito - en el caso entonces analizado -, en cuanto, además de ser titular de un tercio del capital social, era administrador solidario junto con los otros dos socios, siendo función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil. Es cierto que la jurisprudencia admite que esas personas puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trata de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales supuestos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección. Y en este sentido existe una doctrina reiterada de la Sala, como por ejemplo en las sentencias de 29 de septiembre de 1988 (RJ 1988\7143), de 16 de diciembre de 1991 (RJ 1991\9073) (rec. 810/90), de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994\10221) (rec. 2889/93), doctrina reiterada por otras muchas y que podemos resumir, con la sentencia de 20 de noviembre de 2002 (RJ 2003\2699) (rec. 337/02), en los siguientes términos: "La sentencia de 22-12-994 (rec. 2889/1993 ), al interpretar el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores , señala que "Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la Ley; y así, en el ámbito de la sociedad anónima, los órganos de esta clase, que se comprendían en los artículos 71 a 83 de la Ley 17 julio 1951 (RCL 1951\811, 945) y actualmente se recogen en los artículos 123 a 143 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 diciembre (RCL 1989\2737 y RCL 1990, 206) , tiene precisamente como función o misión esencial y característica la realización de esas actividades, las cuales están residenciadas fundamentalmente en tales órganos, constituyendo su competencia particular y propia. Por ello es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan "la realización de cometidos inherentes" a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el "desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad", de ahí que se incardinan en el mencionado artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores . Partiendo de la anterior premisa, esta Sala ha resuelto la cuestión que se plantea cuando se compatibilizan funciones de Consejero Delegado y alto cargo, en el sentido asumido por la sentencia referencial. Las sentencias de 21 de enero (RJ 1991\65), 13 mayo (RJ 1991\3906) y 3 junio (RJ 1991\5123) y 18 junio 1991 (RJ 1991\5152), 27-1-92 (RJ 1992\76) (rec. 1368/1991) y 11 de marzo de 1.994 (RJ 1994\2287) (rec. 1318/1993), han establecido que en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones sino la naturaleza de vínculo, por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificables de alta dirección, sino como comunes, cabría admitir el

desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral." Pero en el caso que nos ocupa, el demandante sólo ostenta la titularidad de un cuarto del capital social de la demandada, no es administrador social de la compañía, aunque lo hubiese sido durante un corto espacio de tiempo

en fechas pasadas - hechos II y III -, percibe una retribución fija mensual por los trabajos que realiza - hecho XI -, y

está sujeto a la supervisión del Consejo de Administración o de las personas que ostentan la titularidad empresarial,

según así se afirma, con valor de hecho probado, en el F. de D. II. Por tal razón, y conforme se concluye en la sentencia de instancia, la participación societaria del actor, o el haber tenido poderes relevantes de representación,

no sirve para excluir la naturaleza laboral de la relación, si se dan los demás requisitos que la conforman, ex art. 1.1

del E.T .

**QUINTO** También la STS de 3-5-2005 (RJ 2005\5786), argumenta sobre las notas de la relación laboral, señalando que "aparte de la presunción "iuris tantum" de laboralidad que el art. 8.1 del Estatuto de los Trabajadores

(ET) atribuye a la relación existente entre quien presta un servicio retribuido y quien lo recibe, el propio Estatuto, en

su art. 1.1 , delimita, desde el punto de vista positivo, la relación laboral, calificando de tal la prestación de servicios

con carácter voluntario cuando concurren, además de dicha voluntariedad, tres notas que también han sido puestas

reiteradamente de manifiesto por la jurisprudencia (por todas, Sentencia de esta Sala de 19 de julio de 2002 (RJ 2002\9518), Recurso 2869/01), cuales son, "la ajenidad en los resultados, la dependencia en su realización y la retribución de los servicios"... , para señalar, a continuación, "que la naturaleza jurídica de un ente contractual viene

determinada por el conjunto de derechos y obligaciones que se pactan y las que realmente se ejercitan (entre otras

muchas, SSTS/IV 20-IX-1995 (RJ 1995\6784) -recurso 1463/1994- EDJ 1995/4772 , 15-VI-1998 (RJ 1998\5260)

-recurso 2220/1997, 20-VII-1999 (RJ 1999\6839) -recurso 4040/1998), y que la dependencia -entendida como

situación del trabajador sujeto, aun en forma flexible y no rígida, ni intensa, a la esfera organicista y rectora de la empresa-, y la ajenidad, respecto al régimen de retribución, constituyen elementos esenciales que diferencian la

relación de trabajo de otros tipos de contrato (entre otras, SSTS/IV 14-II-1994 (RJ 1994\1035) -recurso 123/1992, 27-V-1992 (RJ 1992\3678) -recurso 1421/1991-, 10-IV-1995 (RJ 1995\3040) -recurso 2060/1994-, 20-IX-1995

-recurso 1463/1994-, 22-IV-1996 (RJ 1996\3334) -recurso 2613/1995- , 28-X-1998 (RJ 1998\9296) -recurso

4062/1997-, Sala General ); si bien el requisito de dependencia no concurre cuando el contratado actúa con plena

autonomía (entre otras, STS/IV 7-III-1994 (RJ 1994\2210) -recurso 615/1993-)".

En el presente supuesto, y partiendo del relato de hechos de instancia, ha de concluirse, con la resolución recurrida, en la existencia de las notas de ajenidad, dependencia y retribución de los servicios que voluntariamente

vino prestando el actor a la demandada.

Así, y respecto de la ajenidad, ésta resulta del hecho de que los riesgos de la actividad jurídica desarrollada fuesen asumidos por la demandada, quien ponía a disposición del actor los medios materiales precisos para ello y

facturaba por los servicios prestados, en su nombre, a los clientes - F. de D. V -, siendo, como receptora de los servicios prestados, quien recibía la utilidad de ellos, al tiempo que también juega a favor de la existencia de relación

laboral el hecho de que la retribución obedeciese a un parámetro fijo (STS de 9-2-1990 (RJ 1990\886)), como en el

presente caso acontece - F. de D. VI -. También la dependencia aparece en el caso de autos, según así se

desprende del hecho de que el actor se encontrase en dependencia del Consejo de Administración o de las

personas que ostentan la titularidad empresarial - F. de D. II -. Y finalmente, y por lo que a la retribución se refiere,

está acreditado que ésta consistía en una cantidad regular al mes, que ascendió en los últimos tiempos a 2.866,98

euros mensuales - F. de D. VI -, y ello sea cual fuere la denominación que se hubiese otorgado a dicha remuneración.

Por todo ello, y a la vista de lo razonado, debe concluirse que la relación existente entre las partes era laboral, por lo que la competencia para enjuiciar el conflicto surgido entre trabajador y empresario con motivo del desarrollo

de dicha relación viene atribuida a este orden jurisdiccional social.

**SEXTO** Por último, y en el motivo 17º del recurso, la recurrente aduce como infringido el art. 11.2 del RD 1382/1985, de 1 de agosto (RCL 1985\2011) , regulador de la relación especial de alta dirección, al estimar la empresa que, y con carácter subsidiario a los anteriores motivos, el actor no rendía cuentas, actuaba de forma

totalmente independiente en su área de actuación, y disponía de poderes que se desplegaban sobre todos los ámbitos de actuación de la empresa. Pero, y al margen de que las circunstancias en que se sustenta dicha pretensión no se corresponden exactamente con las declaradas probadas en la resolución de instancia, se trata de una cuestión novedosa, no planteada antes en el curso del juicio, pues la demandada se ha limitado, en todo momento, a negar el carácter laboral de la relación, por la condición de socio del demandante y los amplios poderes de disposición de que disfrutaba, aunque sin formular petición subsidiaria alguna como la ahora suscitada. Por ello debe desestimarse.

Por todo ello, y limitado el recurso interpuesto a los términos expuestos, procede su desestimación, con pérdida del depósito especial y de las consignaciones hechas para recurrir -art. 202 de la L.P.L. (RCL 1995\1144, 1563) - , y expresa condena en costas a la recurrente -art. 233 de la L.P.L. - .

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Que desestimando el recurso de suplicación interpuesto por AGM ABOGADOS MADRID S.L., contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Social nº 2 de los de MADRID, de fecha VEINTICUATRO DE MARZO DE DOS MIL NUEVE en virtud de demanda formulada por DON Sixto contra AGM ABOGADOS MADRID S.L., en reclamación de

DESPIDO, debemos confirmar y confirmamos la sentencia de instancia, condenando a la demandada recurrente a

abonar al Letrado impugnante en concepto de honorarios, la cantidad de 320 euros (trescientos veinte euros).

Notifíquese la presente resolución a las partes y a la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, haciéndoles saber que contra la misma sólo cabe RECURSO DE CASACIÓN PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA que se preparará por escrito ante esta Sala de lo Social dentro de los DIEZ DÍAS siguientes a la notificación de la sentencia de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 219, 227 y 228 de la Ley de Procedimiento Laboral, advirtiéndose en relación con los dos últimos preceptos citados, que el depósito de los 300.51 euros deberá

efectuarse ante la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, en la c/c nº 2410, que tiene abierta en el Banco Español

de Crédito, Sucursal 1006, sita en la C/ Barquillo, 49 de (28004) Madrid, al tiempo de personarse en ella, con todo

recurrente que no tenga la condición de trabajador o causahabiente suyo o beneficiario del régimen público de la Seguridad Social mientras que la consignación del importe de la condena deberá acreditarse, cuando proceda, por

el recurrente que no goce del beneficio de justicia gratuita ante esta Sala al tiempo de preparar el recurso presentado resguardo acreditativo de haberla efectuado en la c/c nº 2870000003291-09, que esta Sección Sexta

tiene abierta en el Banco Español de Crédito, Sucursal nº 1026, sita en la C/ Miguel Angel, 17 de (28010) Madrid, pudiéndose sustituir dicha consignación en metálico por el aseguramiento mediante aval bancario en el que se hará

constar la responsabilidad solidaria del avalista.

Expídase testimonio de la presente resolución para su incorporación al rollo de esta Sala.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el día por el/la Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que

**la suscribe, en la Sala de Audiencias de este Tribunal. Doy fe.**

#### 14. TS 7/11/2007

Referencia: NSJ031829

#### **TRIBUNAL SUPREMO**

*Sentencia de 7 de noviembre de 2007*

*Sala de lo Social*

*Rec. n.º 2224/2006*

#### **SUMARIO:**

*Clinica Astie Dental S.L. Procedimiento de oficio. Desestimación del recurso. Carácter laboral de la relación que vincula a los odontólogos con la recurrente.*

#### **PONENTE:**

*Don Benigno Varela Autrán.*

#### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a siete de Noviembre de dos mil siete.

Vistos los presentes autos pendientes ante esta Sala, en virtud del recurso de casación para la unificación de doctrina, promovido por el Letrado D. E... C... M..., en nombre y representación de ASTIE DENTAL, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 13 de diciembre de 2005, en recurso de suplicación n.º 1777/2005, correspondiente a autos n.º 854/2003 del Juzgado de lo Social n.º 13 de Valencia, en los que se dictó sentencia de fecha 29 de septiembre de 2004, deducidos por la INSPECCIÓN PROVINCIAL DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, frente a la mercantil ASTIE DENTAL S.L. y D.ª M..., D.ª A..., D. L... P..., D.ª L..., D. B..., D. I... y D.ª A..., sobre PROCEDIMIENTO DE OFICIO.

Ha comparecido ante esta Sala en concepto de recurrida la INSPECCIÓN PROVINCIAL DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, representada por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es Magistrado-Ponente el Excmo. Sr. D. BENIGNO VARELA AUTRÁN

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

La parte dispositiva de la sentencia dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de fecha 13 de diciembre de 2005, es del siguiente tenor literal. FALLO: «Se estima el recurso de suplicación interpuesto por la representación legal del Abogado del Estado en representación de la INSPECCIÓN PROVINCIAL DE TRABAJO, contra la sentencia de fecha 29 de septiembre de 2004 dictada por el Sr. Magistrado-Juez del Juzgado de lo Social número trece de Valencia en autos de procedimiento seguido contra la empresa Astie Dental, Dña L..., Dña, A..., D. B..., D. I..., D. L... P..., Dña. A... y Dña. M...

Se revoca dicho pronunciamiento, que queda sin efecto.

Se estima la demanda interpuesta por la antedicha Inspección Provincial de Trabajo, declarando la prestación de servicios entre la empresa demandada y los profesionales citados, de carácter laboral, con los efectos inherentes a tal declaración».

##### **Segundo.**

La sentencia dictada por el Juzgado de lo Social n.º 13 de Valencia, de fecha 29 de septiembre de 2004, contiene los siguientes Hechos Probados: «1.º Que los demandados L..., A..., B..., I..., L... P..., A..., M..., suscribieron con la mercantil demandada ASTIE DENTAL S.L. contratos civiles de arrendamiento de obras, de idéntico contenido, cuyo objeto era la prestación por parte de los codemandados de sus servicios profesionales como odontólogos en las instalaciones de la mercantil citada, sitas en Valencia Avda. D... P... A... n.º ..., obrando dichos contratos unidos a las actuaciones, teniendo su contenido aquí por íntegramente

reproducido (Documental Actora). 2.º Que mediante acta de la Inspección de trabajo n.º 1678-03 fecha 05-05-03, se consideró que la relación de prestación de servicios existente entre las partes era de naturaleza laboral, por lo que dado que la empresa no había cursado el alta de los odontólogos en el Régimen General de la Seguridad Social, ni ingresado cotizaciones por los mismos se levantó asimismo actas adicionales de liquidación de cuotas del periodo comprendido del 17-04-02 a 31-12-02, sancionado a la empresa. 3.º Que la mercantil ASTIE DENTAL, S.L. tiene como actividad la explotación por profesionales debidamente titulados de clínicas dentales, ejerciendo la misma en virtud de contrato de franquicia de fecha 27-06-01 suscrito con la empresa Laboratorios Lucas Nicolás S.L., con el nombre comercial de Clínica Vital Dent. 4.º Que los odontólogos codemandados se hallan de alta en el R.E.T.A y en el I.A.E teniendo asimismo suscritos contratos de seguro de responsabilidad civil profesional. Los codemandados prestan además sus servicios profesionales en otras clínicas dentales. 5.º Que el horario de atención al público de la Clínica es de 9 a 21 horas de lunes a viernes ininterrumpidamente y de 10 a 14 horas los sábados, prestando los odontólogos sus servicios con libertad horaria que se distribuyen según sus propias necesidades y las citas con los pacientes, sin recibir para ello instrucción alguna de la clínica, determinando asimismo cuando toman vacaciones y quien les sustituye, atendiendo tanto pacientes propios de cada odontólogo como aquellos que acuden a la clínica. En la clínica prestan sus servicios trabajadores por cuenta ajena de la mercantil demandada, que realizan funciones de recepción, atención telefónica, atención a clientes, gestión administrativa y de auxiliar de clínica. 6.º Que la infraestructura que utilizan los odontólogos para el ejercicio de su actividad profesional es propiedad de la clínica, abonando aquellos en garantía del uso un canon anual de 1.200 euros, que se pacta en el contrato de arrendamiento. El material fungible que los odontólogos utilizan es el que les suministra quien ellos deciden y se abona por los mismos. 7.º Que la retribución que perciben los odontólogos consiste en un porcentaje sobre los ingresos correspondientes a lo abonado por los pacientes por las asistencias realizadas por el odontólogo, deduciendo además los trabajos de laboratorio, estableciendo el odontólogo el precio de las asistencias por los trabajos realizados al paciente según las tarifas colegiales mínimas. La empresa gestiona el cobro a los pacientes y el odontólogo emite facturas mensuales de los tratamientos efectuados. Las consecuencias del impago de los servicios por parte de los pacientes, las asume el odontólogo que le trata».

Dicha sentencia, concluye con el siguiente FALLO: «Que desestimando la demanda interpuesta por la INSPECCIÓN PROVINCIAL DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, debo absolver y absuelvo de las pretensiones contenidas en la misma a la empresa ASTIE DENTAL S.L. y a L..., A..., B..., I..., L... P..., A..., M...».

#### **Tercero.**

Sobre cuestión litigiosa referida a PROCEDIMIENTO DE OFICIO, se dictó sentencia por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 14 de noviembre de 2002.

#### **Cuarto.**

Por el Letrado D. E... C... M..., se formalizó el recurso de casación para unificación de doctrina, que tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Supremo el 6 de junio de 2006 y en el que se alegaron los siguientes motivos: I. Con amparo en o dispuesto en el art. 217 del RDL 2/1995, de 7 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, en relación con el art. 205, letra c) del mismo Texto. II. Relación precisa y circunstanciada de la contradicción existente entre las diferentes sentencias. La recurrida y las tomadas como contraste. Se articula el presente motivo de casación para unificación de doctrina con amparo en lo dispuesto en el art. 217 del RDL 2/1995, de 7 de abril, por le que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, en

relación con el art. 205, letra e) del mismo Texto Legal. III. Sobre la infracción legal cometida por la sentencia impugnada.

La parte recurrente, ha aportado la preceptiva certificación de la sentencia contradictoria.

#### **Quinto.**

Se tuvo por personado e interpuesto, en tiempo y forma, el presente recurso de casación para unificación de doctrina y pasados los autos al Magistrado-Ponente, por proveído de 27 de marzo de 2007, se admitió a trámite el recurso dando traslado del mismo al Ministerio Fiscal.

#### **Sexto.**

Evacuado el traslado de impugnación de la parte recurrida personada, el Ministerio Fiscal emitió su preceptivo dictamen en el sentido de considerar IMPROCEDENTE el recurso. Se señaló para Votación y Fallo, el día 31 de octubre de 2007, en que tuvo lugar.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Los presentes autos, actualmente en fase de recurso de casación para unificación de doctrina, se iniciaron en virtud de demanda de oficio planteada por la Inspección Provincial de Trabajo y Seguridad Social de Valencia que, previamente, había levantado actas de liquidación de cuotas a la Seguridad Social y en relación con siete personas que, con la categoría profesional de odontólogos, vienen prestando servicios para la entidad mercantil demandada y hoy recurrente, ASTIE DENTAL, S.L., la que tiene como actividad la explotación por profesionales debidamente titulados de clínicas dentales, ejerciendo la misma, en virtud de contrato de franquicia, de fecha 27 de junio de 2001, suscrito con la empresa Laboratorios LUCAS NICOLÁS, S.L. con el nombre comercial de CLINICA VITAL DENT.

La relación jurídica de los siete odontólogos de referencia con la entidad, hoy demandada recurrente, se configuró a través de contratos civiles de arrendamiento de obra, de idéntico contenido todos ellos y cuyo objeto era la prestación por parte de dichos odontólogos de sus servicios profesionales en las instalaciones que la entidad mercantil citada tiene en Valencia, en la Avda. del D... P... A..., ... bajo.

Dichos profesionales odontólogos figuran dados de alta en el RETA y en el IAE, teniendo asimismo, suscritos contrato de seguros de responsabilidad civil profesional y sin que la prestación de servicios a la entidad, hoy recurrente, tenga carácter exclusivo, por cuanto, además, prestan sus servicios profesionales en otras clínicas dentales.

El horario de atención al público, en la Clínica de ASTIE DENTAL, S.L. es de 9 a 21 horas de lunes a viernes, ininterrumpidamente, y de 10 a 14 horas los sábados, prestando los odontólogos sus servicios con libertad horaria, que se distribuyen según sus propias necesidades y las citas con los pacientes, sin recibir para esto, instrucción alguna de la clínica, siendo ellos los que determinan cuándo toman vacaciones y quien les sustituye durante las mismas y extendiéndose su actuación profesional, no solo a los pacientes propios de cada odontólogo, sino a todos aquellos que acuden a la clínica.

Toda la infraestructura que utilizan los odontólogos de referencia para el ejercicio de su actividad profesional, es propiedad de la clínica, abonando los mismos, en garantía de tal uso, un canon de 1.200 € que se pacta en el contrato de arrendamiento. Asimismo, el material fungible que utilizan dichos odontólogos es el que le suministra quien ellos deciden y se abona por los mismos.

La retribución que reciben los repetidos odontólogos consiste en un porcentaje sobre los ingresos correspondientes a los abonados por los pacientes y por las asistencias realizadas por aquéllos, deduciéndose los trabajos de laboratorio y siendo los propios odontólogos contratados los que fijan los precios de las asistencias médicas por los trabajos realizados al paciente según las tarifas colegiales mínimas.

La empresa gestiona el cobro a los pacientes y el odontólogo emite facturas mensuales de los tratamientos efectuados, asumiendo el profesional el impago de los servicios prestados.

**Segundo.**

El Juzgado de lo Social n.º 13 de Valencia ante el que se presentó la demanda de oficio por parte de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, dictó sentencia en fecha 29 de septiembre de 2004, por la que desestimó íntegramente la demanda que pretendía la declaración judicial de que la relación que vincula a los odontólogos contratados con la empresa ASTIE DENTAL, S.L., era de naturaleza laboral.

Recurrida dicha sentencia en suplicación, la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en fecha 13 de diciembre de 2005 y en el recurso 1775/05, dictó la sentencia, hoy recurrida, en virtud de la que se estimó el recurso interpuesto por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de Valencia, se revocó dicha sentencia y con estimación íntegra de la demanda rectora de autos, se declaró que la prestación de servicios entre los siete odontólogos y la entidad ASTIE DENTAL, S.L., era de carácter laboral, con todos los efectos inherentes a tal declaración.

Frente a dicha sentencia se alza, ahora, en casación para unificación de doctrina, la empresa ASTIE DENTAL, S.L., proponiendo finalmente, como sentencia contradictoria la n.º 323/2002 de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de fecha 14 de noviembre de 2002, dictada en el recurso de suplicación 221/2002 y correspondiente a recurso interpuesto por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social contra sentencia del Juzgado de lo Social n.º 1 de dicha localidad logroñesa.

**Tercero.**

Antes de entrar en el previo juicio de contradicción ha de señalarse que, pese a las alegaciones de la parte recurrente, la selección de una sola de las sentencias propuestas como contradictoria que le fue impuesta en nuestra providencia de 13 de septiembre de 2006, responde a un reiterado criterio jurisprudencial de esta Sala, que se inicia en el auto de 15 de marzo de 1995 y que fue avalado por el Tribunal Constitucional en su sentencia 89/1998, en el sentido de establecer que tal criterio no contraría el principio de tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 24 de la Constitución Española.

Verificado el juicio de contradicción en los términos en que viene exigido, con carácter imperativo e ineludible, por el art. 217 del Texto Refundido de la LPL, entre la sentencia recurrida y la de la Sala de lo Social de La Rioja, que se propone como término de contradicción, sin gran dificultad se llega a la convicción de que concurre, entre ambas, el requisito básico para poder entrar en el examen del recurso planteado.

En efecto, tanto en uno como en otro caso, se trata de profesionales odontólogos que han sido contratados por una entidad médica que con distinto nombre, sin embargo, actúa bajo la franquicia de los mismos laboratorios Lucas Nicolás, S.L. y con el nombre comercial VITAL DENT.

Es el mismo el contrato civil de arrendamiento de obra celebrado por dicha entidad con los profesionales odontólogos y asimismo las características del trabajo desarrollado, tanto en lo que se refiere al horario, a los instrumentos y materiales utilizados, como al abono de los honorarios y a la facultad que tienen los propios odontólogos de elegir libremente las vacaciones organizando su sustitución como también, su propia agenda de clientes.

En ambos supuestos, se da también la coincidencia de que los procesos judiciales se iniciaron en virtud de demanda de oficio presentada por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en solicitud de que se declarase que la relación que vincula a los odontólogos con las respectivas entidades en las que prestan servicios, tiene naturaleza laboral.

La discrepancia judicial surge porque en tanto la sentencia, hoy recurrida, reconoce el carácter laboral de la relación jurídica de referencia, la expresada sentencia de contraste, niega ese

carácter laboral a la relación que vincula a los profesionales odontólogos con la entidad médica para la que prestan servicios.

Concurre, por tanto, el requisito básico de la contradicción judicial.

#### **Cuarto.**

Al abordar la cuestión de fondo planteada en el presente recurso, es conveniente poner de relieve que ya esta Sala, en sus sentencias de 9 de diciembre de 2004 -rec. 5319/2003-, y en la más reciente de 19 de junio de 2007 -rec. 4883/2005-, ha sentado doctrina sobre el problema jurídico que hoy ocupa, de nuevo, su atención enjuiciadora.

Dicha doctrina, por tanto, ha de seguirse en la presente resolución por razones de seguridad y coherencia jurídica y, además y fundamentalmente, porque responde a la solución jurídica que el caso enjuiciado merece en función de las circunstancias concurrentes en el mismo.

Resumiendo, para no incurrir en ociosas reiteraciones, la doctrina sentada por esta Sala, sobre la materia que hoy, nuevamente, le corresponde enjuiciar, es de significar, en primer término, que la calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos, conforme así se ha declarado a través de una consolidada jurisprudencia de la que son muestra, entre otras muchas, nuestras sentencias de 11 de diciembre de 1989 y de 29 de diciembre de 1999.

Por otra parte, y como ya se apuntaba en nuestra sentencia de 7 de junio de 1986, la configuración de las obligaciones propias de un contrato de arrendamiento de servicios que tiene su cauce de regulación en el Código Civil, no viene a resultar totalmente incompatible con la del contrato de trabajo «al haberse desplazado su regulación, por evolución legislativa, del referido Código a la legislación laboral actualmente vigente».

Si en el contrato de arrendamiento de servicios lo característico es la prestación de estos últimos mediante la contrapartida de un precio o remuneración pactada, en el contrato de trabajo, se produce también, ese intercambio de prestación de servicios por pago de un precio pero, a través de las notas específicas de ajeneidad y dependencia que son, precisamente, las que permiten su encuadramiento en el ámbito de la legislación laboral.

#### **Quinto.**

La dependencia y ajeneidad como elementos esenciales de la relación jurídico-laboral, han de ser extraídos de un conjunto de indicios que, en algunos casos, se revelan específicos de determinadas actividades laborales o profesionales.

Entre esos indicios y en relación con el de dependencia, se hallan el de la asistencia al centro de trabajo del empleador, el desempeño personal del trabajo sin perjuicio de excepcionales suplencias o sustituciones, la inserción del trabajador en la organización productiva de la empresa, que es la que se encarga de programar la actividad laboral y la ausencia de organización empresarial propia por parte del trabajador.

Por lo que hace a la nota de ajeneidad propia del contrato de trabajo, son indicios a tener en cuenta la entrega o puesta a disposición del empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados por el trabajador, el que sea el empresario y no el trabajador el que adopte las decisiones relativas a las relaciones del mercado o con el público, la fijación de precios o tarifas, la selección de clientela, la 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, de acuerdo con un criterio que guarde proporción con la actividad profesional prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

#### **Sexto.**

Dicho cuanto antecede y proyectándolo al examen de la relación jurídica que hoy ocupa la atención enjuiciadora de esta Sala, la conclusión a la que, inevitablemente, ha de llegarse es

que, pese a algunas de las características que la configuran, sin embargo, la misma, se encuadra, más adecuadamente, en el ámbito del contrato de trabajo.

En efecto, no puede desconocerse que es la empresa, hoy recurrente, ASTIE DENTAL, S.L. y no el médico odontólogo, quien dispone de una organización sanitaria propia para la prestación de los servicios, siendo aquél el que se halla encuadrado en el ámbito empresarial de la clínica dental.

Por otra parte, tanto el lugar, el horario y los medios de trabajo, aparecen programados y predispuestos por la propia entidad ASTIE DENTAL, S.L., que es la que, a su vez, gestiona y cobra los ingresos que se derivan de la prestación de los servicios profesionales de los odontólogos contratados, a los que entrega, mensualmente, un importe igual al porcentaje pactado de los ingresos efectivos realizados durante el mes anterior por los pacientes atendidos por dichos odontólogos.

Y si bien es cierto que los profesiones médicos de referencia gozan de determinada autonomía en orden a la indicación de los trabajos que han de realizar los pacientes, en la fijación de los precios de los servicios prestados conforme a la tarifa de precios mínima recomendada por los propios laboratorio titulares de la franquicia y, asimismo, pueden desarrollar servicios en otras clínicas distintas y establecer sus propias sustituciones o suplencias, es lo cierto, sin embargo, que en la prestación de los servicios que efectúan para la entidad demandada y hoy recurrente, se dan, claramente, las notas de voluntariedad, de ajeneidad y de dependencia que caracterizan al contrato de trabajo. En este sentido, no puede desconocerse que los frutos del trabajo se transfieren, inicialmente, a la empresa la que, a su vez, asume la obligación de pagar el salario, con independencia de la obtención de beneficios, que los trabajos se prestan dentro del ámbito de organización y dirección de dicha empresa y dentro del horario de apertura al público fijado por la misma y que, finalmente, la retribución que percibe el odontólogo está en función de un porcentaje sobre la facturación, efectivamente, cobrada a los clientes atendidos en la clínica ASTIE DENTAL S.L., en un sistema retributivo propio del salario a comisión.

#### **Séptimo.**

Por cuanto se deja razonado, hasta ahora, resulta manifiesto que ni se ha enervado la presunción de veracidad de la que goza el acta de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, que fue levantada en este caso, como tampoco la presunción de laboralidad establecida en el art. 8.º del Estatuto de los Trabajadores, siendo notorio que las notas de dependencia y ajeneidad permiten calificar de laboral la relación que vincula a los odontólogos con la entidad médica, hoy recurrente.

#### **Octavo.**

Como se razona en nuestra ya citada sentencia de 9 de diciembre de 2004, «La primera premisa doctrinal de nuestro razonamiento es la constantemente repetida en éste y en otros órdenes jurisdiccionales de que 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. Exponentes de esta consolidada doctrina jurisprudencial a lo largo de los años son, entre otras muchas, nuestras sentencias de 11 de diciembre de 1989 y de 29 de diciembre de 1999; esta última cita numerosos precedentes.

El segundo paso de la argumentación a tener en cuenta se ha de referir, en supuestos como el presente en que está en juego una calificación alternativa de contrato de trabajo o contrato de arrendamiento de servicios, a la historia de la normativa legal en la materia. Como apunta la sentencia de contraste (STS de 7 de junio de 1986), la configuración de las obligaciones y prestaciones del contrato del arrendamiento de servicios regulado en el Código Civil no es incompatible con la del contrato de trabajo propiamente dicho, "al haberse desplazado su

regulación, por evolución legislativa, del referido Código a la legislación laboral actualmente vigente". En efecto, 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 ajeneidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.

Tanto la dependencia como la ajeneidad -es la tercera premisa del razonamiento- son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción, y que además, aunque sus contornos no coincidan exactamente, guardan entre sí una estrecha relación. De ahí que en la resolución de los casos litigiosos se recurra con frecuencia para la identificación de estas notas del contrato de trabajo a un conjunto de indicios o hechos indiciarios de una y otra. Estos indicios son unas veces comunes a la generalidad de las actividades o trabajos y otras veces específicos de ciertas actividades laborales o profesionales.

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 (STS de 23 de octubre de 1989), compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones (STS de 20 de septiembre de 1995); la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad (STS de 8 de octubre de 1992, STS de 22 de abril de 1996); y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

Indicios comunes de la nota de ajeneidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados (STS de 31 de marzo de 1997); 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 (STS de 15 de abril de 1990, STS de 29 de diciembre de 1999); el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo (STS de 20 de septiembre de 1995); 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 (STS de 23 de octubre de 1989).

El siguiente paso de nuestro razonamiento consiste en la proyección del anterior sistema de indicios sobre la relación de servicios médicos controvertida y en la aplicación al supuesto litigioso, en su caso, de los hechos indiciarios específicos utilizados por la jurisprudencia para la actividad profesional concreta del ejercicio de la medicina. El resultado de esta labor conduce de manera inequívoca a la calificación de dicha relación de servicios como contrato de trabajo.

En efecto, todos los datos y circunstancias de la relación de servicios en litigio apuntan en tal dirección. Es la entidad SMBO y no el médico quien dispone de organización sanitaria propia para la prestación de los servicios. El actor está integrado en el cuadro médico de SMBO. El lugar, el horario, los medios e incluso, si bien indicativa y no imperativamente, el modo de trabajo han sido programados o predispuestos por SMBO. La clientela es de SMBO y no del

facultativo. Existe retribución garantizada a cargo de SMBO, que se calcula a razón de una cantidad fija por asegurado. Y el médico está obligado a la prestación personal de los servicios. En suma, todos los indicios habituales de dependencia y de ajeneidad acreditan la calificación de laboralidad en el caso enjuiciado.

La conclusión anterior no queda desvirtuada por las previsiones expresadas en el contrato de sustituciones o suplencias del médico en las licencias y otros supuestos singulares. Como sucede también en el caso de la sentencia de contraste, e incluso con una formulación más rotunda y rigurosa que en esta última, las sustituciones o suplencias son la excepción y no la regla en la relación de servicios concertada entre el médico demandante y la entidad de asistencia sanitaria demandada, al limitarse aquéllas a los supuestos de imposibilidad o incapacidad de trabajo, con exigencia expresa de permiso de dicha entidad. Es claro que tal previsión contractual no puede impedir la calificación de laboralidad.

Aplicados con resultado positivo los indicios comunes de laboralidad al supuesto de la relación de servicios en litigio, queda por ver en primer lugar si la jurisprudencia ha elaborado indicios de dependencia o ajeneidad específicos de la profesión médica, o en general de las profesiones liberales, y en segundo lugar si tales indicios conducen también a la misma conclusión. La respuesta es afirmativa para estas dos preguntas.

En el caso de las profesiones liberales, son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas (STS de 15 de abril de 1990 y STS de 3 de abril de 1992) o la percepción de iguales o cantidades fijas pagadas directamente por los clientes (STS de 22 de enero de 2001). En cambio, la percepción de una retribución garantizada a cargo no del paciente sino de la entidad de asistencia sanitaria en función de una tarifa predeterminada por actos médicos realizados (STS de 7 de junio de 1986, sentencia de contraste) o de un coeficiente por el número de asegurados atendidos o atendibles (caso de la sentencia recurrida), constituyen indicios de laboralidad, en cuanto que la atribución a un tercero de la obligación retributiva y la correlación de la remuneración del trabajo con criterios o factores estandarizados de actividad profesional manifiestan la existencia de trabajo por cuenta ajena (STS de 20 de septiembre de 1995).

No está de más señalar, por último, que tanto en la profesión médica como en general en las profesiones liberales la nota de la dependencia en el modo de la prestación de los servicios se encuentra muy atenuada e incluso puede desaparecer del todo a la vista de las exigencias deontológicas y profesionales de independencia técnica que caracterizan el ejercicio de las mismas (STS de 11 de diciembre de 1989).

Téngase en cuenta, por último, que el pronunciamiento que adoptamos en esta sentencia sobre la cuestión de la calificación de la relación de servicios médicos es distinto del adoptado en la sentencia de esta Sala de 22 de enero de 2001, pero no incurre en contradicción con ella.

En esta última se ha llegado a una conclusión contraria a la calificación de la relación de servicios médicos enjuiciada como contrato de trabajo, en atención a hechos y circunstancias diferentes a los del litigio que resolvemos ahora. En dicha sentencia de 22 de enero de 2001: a) se reconocía al médico una facultad de decidir su sustitución en los servicios médicos por otro facultativo, y no una mera previsión excepcional de suplencia; b) el régimen horario de prestación de los servicios lo fijaba el médico y no la empresa, que se limitaba a excluir una determinada franja de horas; y c) la forma de retribución concertada era, según se dice, la iguala, ésto es, de acuerdo con el diccionario de la RAE, "el convenio entre médico y cliente por el que aquél presta a éste sus servicios mediante una cantidad fija anual en metálico o en especie".

Sí guarda una evidente similitud con el caso aquí enjuiciado, en lo concerniente a forma de retribución y suplencias, el supuesto litigioso de nuestra sentencia de 20 de septiembre de

1995. En ella la Sala se inclinó también por la calificación de laboralidad de la relación de servicios de la directora de en un centro sanitario, justificando la designación del suplente por la propia directora durante los periodos de vacaciones con base precisamente en la alta cualificación técnica de la misma».

**Noveno.**

Por todo cuanto se deja razonado y de conformidad con el razonado informe del Ministerio Fiscal, el recurso tiene que ser desestimado, imponiendo la pérdida del depósito constituido para recurrir y las costas causadas a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de S. M. El Rey y por la autoridad conferida por el pueblo español.

**FALLAMOS**

Desestimamos el recurso de casación para unificación de doctrina, promovido por el Letrado D. E... C... M..., en nombre y representación de ASTIE DENTAL, S.L., contra la sentencia dictada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 13 de diciembre de 2005, en recurso de suplicación n.º 1777/2005, correspondiente a autos n.º 854/2003 del Juzgado de lo Social n.º 13 de Valencia, en los que se dictó sentencia de fecha 29 de septiembre de 2004, deducidos por la INSPECCIÓN PROVINCIAL DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL, frente a la mercantil ASTIE DENTAL S.L. y D.ª M..., D.ª A..., D. L... P... D.ª L..., D. B..., D. I... y D.ª A..., sobre PROCEDIMIENTO DE OFICIO. Se impone la pérdida del depósito constituido para recurrir y las costas causadas a la parte recurrente.

Devuélvanse las actuaciones al Órgano Jurisdiccional correspondiente, con la certificación y comunicación de esta resolución.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. En el mismo día de la fecha fue leída y publicada la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado D. Benigno Varela Autrán hallándose celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, de lo que como Secretario de la misma, certifico.

## 15. V2447/2008

Referencia: NFC031643

DGT: 19-12-2008

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2447/2008

### **SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Gastos. Gastos deducibles. Cotizaciones a la Seguridad Social y mutualidades.** *Realización por un socio trabajador de una entidad mercantil de las funciones de gerencia.* La realización por el socio de una entidad mercantil de las funciones de gerencia comporta que los rendimientos que puedan obtenerse por tal motivo proceda calificarlos como derivados del trabajo, ya sea por tratarse de labores de administrador de la sociedad o por llevar su gestión administrativa bajo las directrices de los órganos de administración de la entidad. Las cotizaciones al Régimen de Autónomos que corresponde realizar al socio por el desempeño de las funciones de gerente de la entidad tendrán para aquel la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para el socio-gerente.

**IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos de personal.** Las cantidades satisfechas por la sociedad a sus socios trabajadores son deducibles siempre que respondan a la prestación de servicios personales para las actividades desarrolladas por la sociedad y no retribuyan capitales propios aportados por los socios, con independencia de su régimen de afiliación a la Seguridad Social que les corresponda. El mismo tratamiento tendrán las cuotas a la Seguridad Social satisfechas y soportadas por la entidad, sin perjuicio de que para el socio-trabajador tenga la consideración de rendimiento en especie del trabajo personal.

### **PRECEPTOS:**

[Ley 35/2006 \(Ley IRPF\), arts. 17 y 19.](#)

### **Descripción sucinta de los hechos:**

Un socio de la entidad consultante que tiene el control efectivo de la sociedad va a realizar funciones de gerente percibiendo por ello un sueldo y cotizando en el «Régimen de Autónomos».

### **Cuestión planteada:**

1. Deducibilidad por el socio trabajador en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las cotizaciones al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos.
2. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del total del importe devengado en concepto de nómina.

### **Contestación:**

1. Según se indica en el escrito de consulta, uno de los socios de la consultante va a realizar funciones de gerente, percibiendo por ello un sueldo y cotizando al «Régimen de Autónomos», planteándose la deducibilidad en la declaración del IRPF del socio-gerente de esas cotizaciones a la Seguridad Social.

La normativa reguladora de la Seguridad Social obliga a cotizar por el «Régimen de Autónomos» a quienes ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten 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.

Dentro del ámbito del IRPF, la realización por el socio de una entidad mercantil de las funciones de gerencia comporta que los rendimientos que puedan obtenerse por tal motivo proceda calificarlos como derivados del trabajo, ya sea por tratarse de labores de administrador de la sociedad o por llevar su gestión administrativa bajo las directrices de los órganos de administración de la entidad; todo ello conforme con la configuración que de estos rendimientos realiza el artículo 17 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 (BOE del día 29).

La calificación anterior nos lleva, respecto a la deducibilidad de las cotizaciones a la Seguridad Social al artículo 19 de la Ley del Impuesto, donde se establece lo siguiente:

«1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

(...).»

Por tanto, las cotizaciones al «Régimen de Autónomos» que corresponde realizar al socio por el desempeño de las funciones de gerente de la entidad tendrán para aquel la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para el socio-gerente.

2. El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

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, constituyen para su perceptor, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimientos de trabajo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.1 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 de No residentes y sobre el Patrimonio.

Por lo tanto, las cantidades satisfechas por la sociedad a sus socios trabajadores son deducibles siempre que respondan a la prestación de servicios personales para las actividades desarrolladas por la sociedad y no retribuyan capitales propios aportados por los socios, con independencia de su régimen de afiliación a la Seguridad Social que les corresponda.

El mismo tratamiento tendrán las cuotas a la Seguridad Social satisfechas y soportadas por la entidad consultante, sin perjuicio de que para el socio-trabajador tenga la consideración de rendimiento en especie del trabajo personal.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## 16. DGT V1247/2007

Referencia: NFC026424

DGT: 18-06-2007

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1274/2007

### **SUMARIO:**

**IRPF.** Si está incluido en el ámbito de aplicación del régimen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

### **PRECEPTOS:**

[LIRPF Ley 35/2006, art. 17.](#)

[RIRPF RD 439/2007, art. 9.º.](#)

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante tiene la posibilidad de ser socio de una sociedad de responsabilidad limitada o de una sociedad anónima, administrador de la misma, e integrado en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, con nómina en la mercantil, al ser socio trabajador de la misma, siendo sus funciones, además de la administrador, otras asimilables a la de otro trabajador no socio de la sociedad.

Cuestión planteada:

Si está incluido en el ámbito de aplicación del régimen de dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

### **Contestación:**

El artículo 17.1 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), dispone que:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros 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 o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán en particular:

(...)

d) las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan...»

Excepcionalmente, y al amparo de la habilitación contenida en el citado artículo 17.1 d), el artículo 9.º del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo), exceptúa de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar este, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios.

Respecto a la calificación y cuantificación de las retribuciones de los administradores que ejercen también otras funciones en la sociedad, el artículo 17.2 e) de la Ley del Impuesto califica de rendimientos del trabajo expresamente a «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 su parte, en el artículo 17.2 b) se prevé que las cantidades que determinadas Instituciones -léase Cortes Generales, Parlamento Europeo, etc.- asignen para atender a los gastos de viaje y desplazamiento de sus miembros están igualmente exoneradas de gravamen, aunque le es exigible el cumplimiento de los requisitos que impongan las propias Instituciones y no los generales del artículo 9.º del Reglamento.

De los preceptos legales anteriormente citados cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9.º del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, si se analizan los conceptos incluidos en el apartado 2 del artículo 17, se observa que el legislador ha calificado de rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo, de la que trae su causa el régimen de dieta exonerada de gravamen, no se produce, por lo que el régimen del artículo 9.º del Reglamento no resulta de aplicación, salvo para aquellos casos expresamente previstos en la norma.

Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en que pueda incurrir en su condición de administrador no le son de aplicación las normas del artículo 9.º del Reglamento del Impuesto, pues el régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## 17. STJCE 8/05/2008: ECOTRADE

Referencia: NFJ028276

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

*Sentencia de 8 de mayo de 2008*

*Sala 3.<sup>a</sup>*

*Asunto n.º C-95/07 y C-96/07 (acumulados)*

#### **SUMARIO:**

**IVA. Deducciones.** *Caducidad del derecho a deducir. Plazo.* Los arts. 17, 18.2 y 3, así como el art. 21.1.b) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, en su versión modificada, no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad y, el principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado (4 años) más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir (2 años).

#### **PRECEPTOS:**

[Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo \(Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme\)](#), arts. 17, 18, 21, 22 y 29.

#### **PONENTE:**

*Don A. Arabadjiev.*

En los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, que tienen por objeto peticiones de decisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, presentadas por la Commissione tributaria provinciale di Genova (Italia), mediante resoluciones de 13 de diciembre de 2006, recibidas en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2007, en los procedimientos entre

#### **Ecotrade SpA**

y

#### **Agenzia delle Entrate-Ufficio di Genova 3,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus y A. Ó Caoimh, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston,

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de enero de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Ecotrade SpA, por los Sres. A. Lovisolo y N. Raggi, avvocati;

– en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

– en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. A. Pantazi-Lambrou, en calidad de agente;

– en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de marzo de 2008;

dicta la siguiente

#### **Sentencia**

1. Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 17, 18, apartado 1, letra d), 21, apartado 1, y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/17/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2000 (DO L 84, p. 24; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Esas peticiones fueron presentadas en el marco de dos litigios entre Ecotrade SpA (en lo sucesivo, «Ecotrade») y la Agenzia delle Entrate-Ufficio di Genova 3 (en lo sucesivo, «Agenzia») respecto a varias liquidaciones con requerimiento de pago emitidas por esta última, que rectificaron, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), las declaraciones fiscales formuladas por dicha sociedad relativas a los ejercicios 2000 y 2001.

### **Marco jurídico**

#### *La normativa comunitaria*

3. En lo que atañe al derecho a deducir, el artículo 17, apartados 1 y 2, letra a), de la Sexta Directiva, según la versión resultante del artículo 28 séptimo, apartado 1, de esa misma Directiva, dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

«a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo [...].»

4. Según el apartado 6 del mismo artículo 17, hasta que el Consejo determine qué gastos no conllevarán el derecho a la deducción del IVA, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, puntualizando que se excluyen en todo caso del derecho de deducción del IVA los gastos que no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. El apartado 7 del mismo artículo permite a los Estados miembros, con sujeción al procedimiento de consulta previsto por el artículo 29 de dicha Directiva, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones, por razones coyunturales, algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes.

5. Conforme al artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 octavo de ésta, en el régimen interior, el destinatario de un servicio comprendido, en particular, en el artículo 28 ter, parte C, de la misma Directiva será deudor del IVA cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. El artículo 28 ter, parte C, al que se hace remisión de tal forma, contempla los «servicios intracomunitarios de transporte de bienes». Ese régimen, que además es aplicable a otros servicios, se conoce comúnmente con la denominación usual de «autoliquidación».

6. En lo que se refiere a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir en circunstancias como las descritas en el apartado anterior, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 séptimo, apartado 2, de la misma Directiva, dispone que, para poder ejercitar dicho derecho, el sujeto pasivo deberá cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.

7. El artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, está redactado como sigue:

«2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del

impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.»

8. Por otra parte, el artículo 22 de la Sexta Directiva, según su redacción resultante del artículo 28 nono de ésta, enuncia determinadas obligaciones que incumben al sujeto pasivo. Entre éstas figura la prevista en el apartado 2, letra a), de dicho artículo 22, en virtud de la cual los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal, así como la enunciada en el apartado 4, letras a) y b), del mismo artículo, según la cual el sujeto pasivo está obligado a presentar una declaración dentro del plazo fijado, en la que deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar.

9. Por último, los apartados 7 y 8 de dicho artículo 22 establecen lo siguiente:

«7. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas consideradas deudores del impuesto en lugar de un sujeto pasivo establecido en el extranjero [...], de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, letras a) y b), cumplan las referidas obligaciones de declaración y de pago.

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

*La normativa nacional*

10. En el Derecho italiano, las disposiciones pertinentes en materia de IVA están contenidas, en lo esencial, por un lado, en el Decreto del Presidente de la República n.º 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se crea y regula el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario de la GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972), modificado en varias ocasiones (en lo sucesivo, «DPR n.º 633/72»), y por otro, en el Decreto-ley n.º 331, de 30 de agosto de 1993 (GURI n.º 203, de 30 de agosto de 1993; en lo sucesivo, «Decretoley n.º 331/93»).

11. El artículo 17, párrafo tercero, primera frase, del DPR n.º 633/72 dispone:

«Las obligaciones relativas a [...] las prestaciones de servicios efectuadas en el territorio del Estado por operadores residentes [...] han de ser satisfechas por los cesionarios o comitentes, residentes en el territorio del Estado, que [...] utilizan los servicios en el ejercicio de empresas, artes o profesiones.»

12. El artículo 19, párrafo primero, del DPR n.º 633/72 prevé:

«[...] El derecho a la deducción del impuesto sobre los bienes y servicios adquiridos o importados nace en el momento en que el impuesto se hace exigible y puede ejercitarse, a más tardar, en la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquél en el que nació el derecho a deducir y en las condiciones existentes en el momento en que nació el propio derecho.»

13. Según el artículo 23, titulado «Registro de facturas», apartados 1 y 2, del DPR n.º 633/72, el contribuyente debe anotar las facturas emitidas en un registro *ad hoc* en el plazo de quince días, indicando respecto a cada factura el número secuencial y la fecha de emisión, el importe imponible de la operación o de las operaciones y el importe del IVA, desglosados según el tipo impositivo aplicable, así como la empresa, la denominación o la razón social del cesionario del bien o del comitente del servicio, o, en los supuestos previstos por el artículo 17, apartado 3, del mismo Decreto, el nombre del cedente o del prestador.

**14.** Bajo el título «Registro de adquisiciones», el artículo 25, apartado 1, del DPR n.º 633/72 obliga a los contribuyentes a numerar en orden sucesivo las facturas y los resguardos aduaneros relativos a los bienes y a los servicios adquiridos o importados en el ejercicio de su actividad empresarial, incluidas las facturas emitidas en virtud del artículo 17, apartado 3, del mismo Decreto, y a anotarlas en un registro antes de la liquidación periódica o de la declaración anual en la que el contribuyente ejercite el derecho a deducir el IVA correspondiente a esas facturas.

**15.** Según el artículo 47, apartado 1, del Decretoley n.º 331/93, titulado «Registro de operaciones intracomunitarias», las facturas referidas, en especial, a las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes y a las prestaciones conexas con éstas deben anotarse de manera diferenciada, dentro del mes siguiente a su recepción o posteriormente, pero en todo caso dentro de los quince días a partir de su recepción, en el registro de facturas emitidas, previsto en el artículo 23, apartado 1 y 2, del DPR n.º 633/72, así como en el registro de adquisiciones, previsto en el artículo 25, apartado 1, del mismo Decreto, con referencia, respectivamente, al mes de su recepción o de su emisión.

**16.** Por último, el artículo 57, párrafo primero, primera frase, del DPR n.º 633/72 dispone: «Los actos relativos a las rectificaciones y a las liquidaciones con requerimiento de pago [...] deben ser notificados, so pena de caducidad, antes del 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquél en que fue presentada la declaración.»

#### **El litigio principal y las cuestiones prejudiciales**

**17.** Ecotrade es una sociedad anónima italiana, especializada en el comercio de escoria granulada de alto horno y de otros aditivos, en particular de yeso sintético y de cenizas, utilizados en la producción de cemento.

**18.** Durante los ejercicios 2000 y 2001 Ecotrade contrató con operadores no establecidos en Italia el transporte de esos materiales desde Italia a otros Estados miembros de la Comunidad Europea. En las facturas emitidas por dichos operadores como consecuencia de los servicios prestados a Ecotrade, describieron éstos como consistentes, bien en «fletamento de buques», bien en «transportes» (en lo sucesivo, «operaciones controvertidas»). Sin embargo, esas facturas no indicaban el importe del IVA, y algunas de ellas mencionaban que esas operaciones estaban exentas.

**19.** Ecotrade consideró, así pues, que las operaciones controvertidas no estaban sujetas al IVA. Por consiguiente, sólo anotó las facturas relativas a dichas operaciones en el registro de adquisiciones, y no en el de facturas emitidas, con exención del IVA. El IVA correspondiente a esas operaciones no figuraba por tanto en las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade relativas a los ejercicios 2000 y 2001.

**20.** Con ocasión de una inspección practicada durante el año 2004, l'Agencia consideró que las operaciones controvertidas constituían servicios de transporte intracomunitario de bienes, sujetos al IVA, y que les era aplicable el régimen de autoliquidación, lo que Ecotrade no rebatió, salvo respecto a una factura. L'Agencia apreció también que esa sociedad no había cumplido las exigencias contables inherentes a ese régimen de autoliquidación, ya que las facturas controvertidas se habían anotado únicamente en el registro de adquisiciones, y no en el de facturas emitidas.

**21.** Por tanto, mediante varias liquidaciones con requerimiento de pago l'Agencia rectificó, a los efectos del IVA, las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade relativas a los ejercicios 2000 y 2001, y requirió el pago de las cuotas tributarias no declaradas, por un importe total cercano a 321.000 euros, aplicando sanciones por cuantía de 361.000 euros aproximadamente.

**22.** Posteriormente, l'Agencia consideró que se había extinguido el derecho a deducir de Ecotrade, dado que esa sociedad no lo había ejercitado dentro del plazo de dos años calculado

a partir del momento en el que dicho impuesto fue exigible, según dispone el artículo 19, párrafo primero, segunda frase, del DPR n.º 633/72, mientras que en cambio estaba en curso el plazo para que la Administración fiscal recaudara el IVA correspondiente a los servicios en cuestión, dado que, en virtud del artículo 57, párrafo primero, del citado Decreto, los actos relativos a las rectificaciones y a las liquidaciones con requerimiento de pago pueden ser notificados dentro de un plazo de cuatro años calculado a contar desde la presentación de las declaraciones fiscales relativas a los impuestos controvertidos.

**23.** Mediante diversos recursos interpuestos el 13 de febrero de 2005 ante la Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade impugnó las liquidaciones con requerimiento de pago en cuestión y solicitó su anulación. Para justificar la práctica contable que había aplicado, dicha sociedad sostuvo que las facturas relativas a las operaciones controvertidas se habían anotado debidamente en el registro de adquisiciones, pero que, debido a que dichas operaciones habían sido erróneamente consideradas exentas del IVA, esas facturas no se habían anotado en el registro de facturas emitidas. Sin embargo, esa irregularidad no debería haber obstaculizado el ejercicio del derecho a deducir, puesto que no había nacido ninguna deuda a favor de la Administración fiscal. En consecuencia, en el caso de que se trata es inaplicable cualquier limitación temporal del derecho a deducir.

**24.** L'Agencia replicó ante el tribunal remitente que Ecotrade debería haber emitido una «autofactura» de las operaciones controvertidas, calcular el IVA devengado, anotar dicha factura en el registro de facturas emitidas así como en el registro de adquisiciones, de modo que habría obtenido un crédito de IVA a los efectos de la deducción del impuesto soportado. Según ese método, el IVA adeudado no es pagado efectivamente por el comitente, dado que se compensa con el IVA correspondiente constitutivo de crédito a su favor. Ahora bien, el derecho a deducir debe ejercitarse en el plazo establecido, bajo sanción de caducidad. Por tanto, Ecotrade, que no observó el procedimiento contable previsto por la normativa nacional, está obligada al pago del IVA adeudado, a la vez que ha perdido el derecho a deducirlo a causa de la caducidad consumada.

**25.** En esas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Genova decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que están formuladas en términos idénticos en los dos asuntos C95/07 y C96/07:

«1) ¿La interpretación correcta de los artículos 17, 21, apartado 1, y 22 de la Sexta Directiva [...] se opone a una normativa nacional, en este caso, el artículo 19 del DPR n.º 633/72, que limita el ejercicio del derecho a deducir el IVA, adeudado por un sujeto pasivo en el marco del ejercicio de su actividad empresarial, a un plazo (de dos años), sancionando la inobservancia de éste con la caducidad del mencionado derecho, en particular, en los casos en los que la sujeción al IVA de la adquisición del bien o del servicio resulta de la aplicación del mecanismo de autoliquidación, que permite a la Administración exigir el pago del impuesto durante un plazo (de cuatro años, con arreglo al artículo 57 del DPR n.º 633/72) superior al previsto a favor del empresario para practicar la deducción, empresario cuyo derecho ha caducado por la expiración de ese último plazo?»

2) ¿La interpretación correcta del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva [...], se opone a una normativa nacional que al regular las «formalidades» previstas por dicho artículo mediante el mecanismo de autoliquidación, regulado conjuntamente por el artículo 17, apartado 3, y los artículos 23 y 25 del DPR n.º 633/72, puede imponer (sólo en perjuicio del contribuyente) el respeto de un límite temporal -como prevé el artículo 19 del DPR n.º 633/72- para el ejercicio del derecho a deducir establecido en el artículo 17 de la Sexta Directiva?»

26. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 27 de abril de 2007, los asuntos C-95/07 y C-96/07 fueron acumulados a efectos de la fase escrita y oral así como de la sentencia.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia*

27. Ecotrade alega que la Sexta Directiva no somete el derecho a deducir a ningún límite temporal, dado que el régimen del IVA en su conjunto, basado en el principio de neutralidad, está concebido para asegurar en todos los casos ese derecho fundamental del sujeto pasivo, inherente al conjunto del régimen fiscal del IVA. Además, la normativa nacional controvertida en los asuntos principales no puede justificarse invocando los artículos 17, apartados 6 y 7, y 22, apartados 7 y 8, de dicha Directiva, que no son aplicables en los litigios principales.

28. En lo que respecta a las «formalidades» establecidas por los Estados miembros, en aplicación del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, que el sujeto pasivo debe cumplir para poder ejercitar el derecho a deducir en el marco del régimen de autoliquidación, Ecotrade mantiene que esas formalidades no pueden ser desproporcionadas ni incompatibles con el mecanismo general del IVA. En consecuencia, la observancia de tales formalidades no puede originar la pérdida definitiva del derecho a deducir del sujeto pasivo. En cualquier caso, la limitación del derecho a deducir según el Derecho italiano no es proporcionada, debido a que la Administración fiscal dispone de un plazo para rectificar las declaraciones erróneas más amplio que el plazo concedido al sujeto pasivo para solicitar la deducción.

29. Los Gobiernos italiano y chipriota ponen de relieve que el plazo previsto para ejercitar el derecho a deducir constituye una formalidad que los Estados miembros pueden establecer en virtud de los artículos 18, apartados 1, letra d), y 3, así como 22, apartado 8, de la Sexta Directiva. Dicho artículo 18 no contiene ninguna disposición opuesta a la plena facultad de los Estados miembros para fijar los límites temporales de la deducción. Según el apartado 2 del citado artículo 18, que hace referencia al «mismo período», el ejercicio del derecho a deducir debe tener lugar con la mayor prontitud posible, de modo que si el sujeto pasivo no ejerce su derecho a deducir durante dicho período, su facultad para hacerlo posteriormente puede someterse a requisitos que los Estados miembros pueden imponer en virtud del apartado 3, del mismo artículo 18.

30. Además, los citados Gobiernos consideran que el plazo fijado para que la Administración pueda recaudar el impuesto no puede ser igual al concedido al sujeto pasivo para ejercer su derecho a deducir, por motivos objetivos y prácticos, dado que la Administración necesita tiempo, tras la presentación de la declaración fiscal, para examinarla y verificar su contenido.

31. Por otra parte, el Gobierno italiano reconoce que los Estados miembros deben respetar el principio de efectividad, de forma que el ejercicio del derecho a deducir no resulte imposible o excesivamente difícil. Sostiene no obstante que el plazo de dos años es en ese sentido plenamente adecuado.

32. La Comisión de las Comunidades Europeas considera que la deducción debe practicarse respetando los plazos previstos en materia fiscal. Por tanto, su ejercicio no puede demorarse indefinidamente. De ello deduce que la fijación de plazos de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir no es incompatible con los objetivos pretendidos por la Sexta Directiva, siempre que dichos plazos no sean menos favorables que los previstos para el ejercicio de derechos análogos en materia fiscal (principio de equivalencia) y que no puedan hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). De ello deduce que no se respeta el principio de equivalencia, ya que la normativa controvertida en los asuntos principales concede a la Administración fiscal un plazo de cuatro años para realizar las

rectificaciones y la recaudación, en tanto que prevé un plazo de sólo dos años para la deducción del IVA satisfecho. Por lo que respecta al principio de efectividad la Comisión destaca que un plazo de caducidad bienal para el ejercicio del derecho a deducir podría por esos mismos motivos hacer excesivamente difícil el ejercicio de tal derecho.

**33.** Además, la Comisión considera que sería del todo excesivo y desproporcionado que el Estado miembro interesado pretendiera enriquecerse indebidamente basándose en la inobservancia de meras formalidades contables, aun si tiene que reconocerse que dicho Estado está facultado para sancionar las irregularidades en cuestión de forma apropiada.

**34.** En el supuesto de que el Tribunal de Justicia resolviera que el artículo 19 del DPR n.º 633/72 no es compatible con la Sexta Directiva, el Gobierno chipriota propone que los efectos temporales de la sentencia que se dictará se limiten de modo que la misma sólo se aplique al período temporal posterior a su pronunciamiento.

*Respuesta del Tribunal de Justicia*

**35.** Con carácter previo, procede señalar que las cuestiones del Tribunal remitente tratan de determinar si los artículos 17, 18, apartado 1, letra d), 21, apartado 1, y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional como la controvertida en los litigios principales que, en caso de aplicación del régimen de autoliquidación, somete el ejercicio del derecho a deducir el IVA a un plazo de caducidad inferior al plazo del que dispone la Administración tributaria para la recaudación del impuesto.

**36.** Sin embargo, de la resolución de remisión resulta que en esencia los litigios principales nacen de la irregularidad contable cometida por Ecotrade, a saber, la anotación errónea de las operaciones de las que se trata sólo en el registro de adquisiciones exentas del IVA, irregularidad ésa que vició también las declaraciones fiscales del IVA formuladas por esa sociedad, lo que condujo a la Agenzia a realizar una rectificación de esas declaraciones. Este supuesto es claramente diferente del caso en el que el contribuyente, conocedor del carácter imponible de una entrega, omite, por tardanza o negligencia, solicitar la deducción del IVA soportado en el plazo previsto por la normativa nacional.

**37.** Hay que recordar al respecto que según reiterada jurisprudencia incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle resolver el asunto que le ha sido sometido, aun cuando el órgano jurisdiccional nacional no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones [véanse, en particular, las sentencias de 2 de febrero de 1994, *Verband Sozialer Wettbewerb*, denominada «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, apartado 7; de 4 de marzo de 1999, *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rec. p. I-1301, apartado 16, de 7 de septiembre de 2004, *Trojani*, C-456/02, Rec. p. I-7573, apartado 38, así como la de 12 de mayo de 2005, *RAL (Channel Islands)* y otros, C-452/03, Rec. p. I-3967, apartado 25].

**38.** Por tanto, procede reformular las cuestiones planteadas por el tribunal remitente, que deben examinarse conjuntamente, en el sentido de que ese tribunal pregunta, en primer lugar, si los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, y 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se oponen, por un lado, a la fijación de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, como el previsto por la normativa nacional controvertida en los asuntos principales, en caso de aplicación del régimen de autoliquidación (en lo sucesivo, «plazo de caducidad»), y en segundo lugar, si los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la misma Directiva se oponen a una práctica de rectificación de las declaraciones y de recaudación del IVA que sanciona una irregularidad contable y declarativa, como la que es objeto de los litigios principales, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del citado régimen de autoliquidación (en lo sucesivo, «práctica de rectificación y de recaudación»).

Sobre el plazo de caducidad

**39.** Hay que destacar de entrada que un sujeto pasivo del IVA, por su condición de destinatario de servicios, puede invocar el derecho a deducción con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl, C-90/02, Rec. p. I-3303, apartado 37). Según reiterada jurisprudencia el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

**40.** También conforme a reiterada jurisprudencia este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en especial las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartados 15 a 17; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43, así como Bockemühl, antes citada, apartado 38).

**41.** En efecto, como resulta del texto del artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir se ejercita, en principio, «en el curso del mismo período» que el de nacimiento del citado derecho.

**42.** Sin embargo, en virtud del artículo 18, apartado 3, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació éste. En tal supuesto, no obstante, su derecho a deducir está sujeto a determinadas condiciones y modalidades fijadas por los Estados miembros.

**43.** De ello se desprende que los Estados miembros pueden exigir que el derecho a deducir sea ejercido, bien durante el período en el que nació, bien durante un período más largo, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y modalidades fijadas por sus normativas nacionales.

**44.** Además, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida.

**45.** En consecuencia, no es atendible el criterio de que el derecho a deducir no puede estar sometido a ningún plazo de caducidad.

**46.** Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-0000, apartado 52).

**47.** En lo que atañe al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni, por otra parte, tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo de caducidad previsto por el artículo 19, párrafo primero, del DPR n.º 633/72 no respete ese principio.

**48.** En cuanto al principio de efectividad, procede destacar que un plazo de caducidad de dos años, como el controvertido en los litigios principales, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

**49.** Procede también examinar si esa conclusión resulta desvirtuada por el hecho de que, según la normativa nacional, la Administración fiscal dispone de un plazo para recaudar el IVA adeudado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para solicitar la deducción del impuesto.

**50.** Hay que subrayar al respecto que la Administración fiscal sólo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible y determinar las deducciones que proceda operar a partir del momento en el que recibe la declaración fiscal del sujeto pasivo. En caso de inexactitud de la declaración, o si ésta se revela incompleta, la Administración fiscal sólo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado (véase en ese sentido la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 32).

**51.** En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33).

**52.** Por tanto, un plazo de caducidad como el controvertido en los asuntos principales no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado superior al plazo concedido al sujeto pasivo para ejercer dicho derecho.

**53.** Esta conclusión sigue siendo válida cuando se aplica el régimen de autoliquidación, como en los litigios principales. En efecto, el artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva es también aplicable a dicho régimen. Ello resulta inequívocamente del texto de esas disposiciones, que remiten ambas expresamente al apartado 1 de dicho artículo, que prevé en la letra d) el supuesto de la autoliquidación.

**54.** A la luz de lo antes expuesto, procede responder al tribunal remitente que los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.

Sobre la práctica de la rectificación y de la recaudación

**55.** Hay que examinar la cuestión de si la Sexta Directiva se opone a una práctica de rectificación y de recaudación que sanciona una irregularidad contable, consistente, como se ha recordado en el apartado 36 de la presente sentencia, en la anotación errónea de las operaciones controvertidas sólo en el registro de adquisiciones exentas del IVA, irregularidad que también vició las declaraciones fiscales formuladas por Ecotrade, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

**56.** Debe precisarse al respecto que, conforme al régimen de autoliquidación establecido en el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, Ecotrade, en su condición de destinataria de prestaciones de servicios por parte de sujetos pasivos establecidos en el extranjero, era deudora del IVA que gravaba las operaciones realizadas, a saber, el IVA soportado, a la vez que podía, en principio, deducir exactamente la misma cuota tributaria, de modo tal que no se adeudaba importe alguno al Tesoro Público.

**57.** No obstante, cuando es aplicable el régimen de autoliquidación, como en los asuntos principales, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva autoriza a los Estados

miembros para establecer formalidades que el sujeto pasivo debe cumplir para poder ejercer su derecho a deducir.

**58.** De la aplicación de una formalidad de esa clase, establecida en el Derecho italiano, en particular por el artículo 47, apartado 1, del Decreto-ley n.º 331/93, resulta que Ecotrade debería haber emitido una «autofactura» por las operaciones controvertidas y anotado de manera diferenciada dicha autofactura, así como la factura emitida por el prestador de los servicios de que se trata, en el registro de facturas emitidas y en el de adquisiciones, de forma que habría dispuesto de un crédito de IVA correspondiente precisamente al impuesto adeudado.

**59.** Además, según el artículo 22, apartados 2 y 4, de la Sexta Directiva los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal, y presentar una declaración en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y el de las deducciones a practicar. A fin de asegurarse de que los sujetos pasivos cumplan esas obligaciones, el apartado 7 del mismo artículo 22 autoriza a los Estados miembros para adoptar las medidas necesarias con ese objeto, incluso en el caso de autoliquidación.

**60.** Pues bien, en los litigios principales es objeto de controversia una vulneración por Ecotrade de sus obligaciones derivadas, por una parte, de las formalidades establecidas por la normativa nacional en aplicación del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva y, por otra parte, de sus obligaciones de contabilidad y de declaración, derivadas respectivamente del artículo 22, apartados 2 y 4, de la misma Directiva (en lo sucesivo, «vulneración de obligaciones contables»).

**61.** Debe, por tanto, examinarse si dicha vulneración puede ser válidamente sancionada con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

**62.** En lo que atañe a las obligaciones que derivan del artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, si bien es cierto que esta disposición permite que los Estados miembros establezcan las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en caso de autoliquidación, la vulneración de aquéllas por el sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir.

**63.** En efecto, siendo indiscutible que el régimen de autoliquidación era aplicable en los asuntos principales, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase por analogía la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 31).

**64.** Por consiguiente, puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 51).

**65.** Igual criterio es válido respecto al artículo 22, apartados 7 y 8, de la Sexta Directiva, en virtud del cual los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para asegurarse de que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones de declaración y pago, o podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude.

**66.** En efecto, aun cuando esas disposiciones permiten que los Estados miembros adopten determinadas medidas, éstas no deben sin embargo ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos mencionados en el anterior apartado. Por tanto tales medidas no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que

constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47, así como Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 52).

**67.** Pues bien, una práctica de rectificación y de recaudación, como la controvertida en los asuntos principales, que sanciona la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones en el sentido del artículo 22, apartado 7, de la Sexta Directiva, siendo así que el Derecho comunitario no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción a fin de castigar la vulneración de dichas obligaciones.

**68.** Dicha práctica va también más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la Administración fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véase por analogía la sentencia Gabalfrisa y otros, antes citada, apartados 53 y 54).

**69.** Dicha práctica de rectificación y de recaudación tampoco puede justificarse al amparo del artículo 17, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva. En efecto, esas dos disposiciones no son de aplicación en una situación como la que es objeto de los dos asuntos principales, ya que enuncian la existencia misma del derecho a deducir, y no las modalidades del ejercicio de éste. Por lo demás, ese apartado 6 sólo se aplica a los gastos que no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. En cuanto a la facultad de la que disponen los Estados miembros en virtud del citado apartado 7, basta poner de relieve que dichos Estados sólo pueden invocarla si previamente han procedido a la consulta prevista por el artículo 29 de la misma Directiva (véanse en ese sentido las sentencias de 8 de enero de 2002, Metropoli y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartados 61 a 63, así como la de 14 de septiembre de 2006, Stradasfalti, C-228/05, Rec. p. I-8391, apartado 29), lo que, según los autos, no ha hecho la República Italiana.

**70.** Por otro lado, de las resoluciones de remisión no se desprende, ni por lo demás tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia, que la vulneración por Ecotrade de sus obligaciones contables sea el resultado de la mala fe o de un fraude por parte de esta sociedad.

**71.** En cualquier caso, la buena fe del sujeto pasivo sólo es pertinente para la respuesta que debe darse al tribunal remitente en la medida en que exista, a causa del comportamiento de ese sujeto pasivo, un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado interesado (véase en ese sentido la sentencia Collée, antes citada, apartados 35 y 36). Sin embargo, no puede considerarse que una vulneración de obligaciones contables, como la que es objeto de los litigios principales, genere un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, dado que, como se ha recordado en el apartado 56 de la presente sentencia, en el marco de la aplicación del régimen de autoliquidación no se adeuda, en principio, ningún importe al Tesoro Público. Por esos motivos, dicha vulneración tampoco puede ser asimilada a una operación que incurre en fraude ni a un uso abusivo de las normas comunitarias, toda vez que tal operación no se efectuó para obtener una ventaja fiscal indebida (véase en ese sentido la sentencia Collée, antes citada, apartado 39).

**72.** Procede, en consecuencia, responder al tribunal remitente que los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva se oponen a una práctica de rectificación y de recaudación del IVA que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación

nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y, por otra parte, de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.

73. Habida cuenta de la respuesta dada en el apartado 54 de la presente sentencia, no ha lugar a resolver sobre la propuesta del Gobierno chipriota de limitar los efectos temporales de la presente sentencia.

#### **Costas**

74. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**1) Los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/17/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2000, no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.**

**2) No obstante, los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2000/17, se oponen a una práctica de rectificación y de recaudación del impuesto sobre el valor añadido que sanciona una vulneración, como la cometida en los asuntos principales, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas por la legislación nacional en aplicación de dicho artículo 18, apartado 1, letra d), y por otra parte de las obligaciones de contabilidad así como de declaración derivadas respectivamente del citado artículo 22, apartados 2 y 4, con la denegación del derecho a deducir en caso de aplicación del régimen de autoliquidación.**

Firmas

## 18. TSJCE 21/02/2008: Abuso en la interpretación de la norma

Referencia: NFJ027402

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

*Sentencia de 21 de febrero de 2008*

*Sala 2.<sup>a</sup>*

*Asunto n.º C-425/06*

#### **SUMARIO:**

**IVA. En general.** *Abuso en la interpretación de la norma.* La Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial, que no necesariamente la única, de la operación u operaciones de que se trate.

#### **PRECEPTOS:**

[Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo \(Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme\), arts. 11 y 13.](#)

#### **PONENTE:**

*Don L. Bay Larsen.*

En el asunto C-425/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 10 de marzo de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de octubre de 2006, en el procedimiento entre

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**, anteriormente Ministero delle Finanze,

y

**Part Service Srl**, en liquidación, anteriormente Italservice Srl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente), K. Schiemann y J. Makarczyk y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. Lynn Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 25 de octubre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Part Service Srl, por el Sr. S. Taverna, avvocato;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por los Sres. G. Lancia y S. Fiorentino, avvocati dello Stato;

- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. M. Apeossos y por las Sras. M. Papida e I. Pouli, en calidad de agentes;

- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. D. McDonald SC y B. Conway BL, y por la Sra. G. Clohessy BL;

- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Fernandes y la Sra. C. Lança, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris, en calidad de agente, asistida por el Sr. R. Hill, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. A. Aresu y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

**2.** Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economía y Hacienda italiano) y Part Service Srl (en lo sucesivo, «Part Service»), anteriormente Italservice Srl (en lo sucesivo, «Italservice»), relativo a una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al ejercicio de 1987, notificada en relación con operaciones de arrendamiento financiero (leasing) que en su mayoría tenían por objeto automóviles.

### **Marco jurídico.**

#### *Normativa comunitaria.*

**3.** El artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, relativo a la base imponible del IVA, dispone:

«La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

(...).»

**4.** El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva prevé la exención de determinadas operaciones en los siguientes términos:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

(...)

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

2. la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;

3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

(...).»

#### *Normativa nacional.*

**5.** El artículo 3.º del Decreto del Presidente de la República n.º 633, de 26 de octubre de 1972, por el que se establece y se regula el impuesto sobre el valor añadido (suplemento ordinario n.º 1 de la GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972, p. 2), modificado en varias ocasiones (en lo sucesivo, «DPR n.º 633/72»), define las prestaciones de servicios de la siguiente manera:

«Constituyen prestaciones de servicios las prestaciones efectuadas a cambio de una contraprestación y en virtud de contratos de obra, de transporte, de mandato, de agencia, de mediación, de depósito y, en general, de obligaciones de hacer o de no hacer, y de permitir, cualquiera que sea su fuente.

Constituyen asimismo prestaciones de servicios, cuando se efectúen a cambio de una contraprestación:

1) La cesión de bienes en alquiler, arrendamiento, arrendamiento financiero y prestaciones similares;

(...).»

**6.** El artículo 10 del DPR n.º 633/72 exime del IVA diversas operaciones en los siguientes términos:

«Estarán exentas del impuesto:

1) Las prestaciones de servicios relativas a la concesión y negociación de créditos, la gestión de créditos efectuada por quien los concedió y las operaciones de financiación; a la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron; al aplazamiento del pago, las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos; la gestión de fondos comunes de inversión y fondos de pensiones contemplada en el Decreto Legislativo n.º 124 de 21 de abril de 1993; a los aplazamientos y las gestiones similares y los servicios financieros y postales (banca - correos);

2) las operaciones de seguro, de reaseguro y de renta vitalicia;

(...)

9) las prestaciones de mandato, mediación e intermediación relativas a las operaciones contempladas en los números 1 a 7, así como las relativas al oro y a los valores extranjeros, incluidos los depósitos, también en cuenta corriente, efectuadas en relación con operaciones llevadas a cabo por el Banco de Italia y por la Oficina de cambios italiana, en el sentido del artículo 4.º, párrafo quinto, del presente Decreto».

**7.** El artículo 13, párrafo primero, del DPR n.º 633/72 define la base imponible del IVA en los siguientes términos:

«La base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios está constituida por el importe total de las contraprestaciones recibidas o que deba recibir el proveedor o el prestador de servicios con arreglo a las cláusulas contractuales, incluidos los gastos y cargas inherentes a la ejecución y las deudas u otras obligaciones frente a terceros a cargo del cesionario o del comitente, más los complementos directamente vinculados a las contraprestaciones adeudadas por otras personas.»

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales.**

**8.** Durante el año 1987, Italservice y la sociedad de leasing IFIM Leasing Sas (en lo sucesivo, «IFIM»), sociedades pertenecientes a un mismo grupo financiero, participaron conjuntamente en operaciones de arrendamiento financiero que tenían por objeto, en su mayor parte, automóviles.

**9.** Tales operaciones se llevaban a cabo en las condiciones que se detallan a continuación.

**10.** IFIM celebraba con un usuario un contrato que tenía por objeto el uso de un automóvil y una opción de compra de éste, a cambio del pago de unas cuotas de arrendamiento, la constitución de un depósito de garantía correspondiente al coste del bien no cubierto por las cuotas, y la prestación de una fianza ilimitada.

**11.** Italservice celebraba con el usuario un contrato en virtud del cual aseguraba el bien contra riesgos distintos de la responsabilidad civil y garantizaba, mediante la financiación del depósito de garantía y la prestación de la fianza ilimitada, el cumplimiento de las obligaciones

contraídas por dicho usuario frente a IFIM. Como contraprestación, el usuario pagaba anticipadamente a Italservice una cantidad que implicaba una reducción del importe total de las cuotas estipuladas entre él e IFIM, hasta reducir dicho total, en la mayoría de los casos, a una suma escasamente superior al coste del bien, más una comisión del 1 % pagada a un asesor.

**12.** El usuario encargaba a Italservice que pagase a IFIM el importe financiado, por cuenta suya, en concepto del depósito de garantía previsto por el contrato de uso.

**13.** Italservice confiaba a IFIM la ejecución del contrato con el usuario.

**14.** IFIM recibía de Italservice una compensación en concepto de intermediación y, en caso de incumplimiento del usuario, una cantidad equivalente a la prometida por Italservice a éste en concepto de descuento por cumplimiento de sus obligaciones de pago de las cuotas de arrendamiento.

**15.** En aplicación del artículo 3.º del DPR n.º 633/72, IFIM aplicaba el IVA a las cuotas pagadas por el usuario.

**16.** En cambio, basándose en el artículo 10 del DPR n.º 633/72, las contraprestaciones pagadas por el usuario a Italservice y por ésta a IFIM se facturaban exentas de IVA.

**17.** Tras realizar ciertas comprobaciones en Italservice, la Administración Tributaria consideró que las diversas obligaciones contraídas por los interesados, aunque contenidas en contratos diferentes, constituían en su conjunto un contrato único celebrado entre tres partes. Según ella, la contraprestación pagada por el usuario por el arrendamiento financiero había sido fraccionada artificialmente para reducir la base imponible, repartiéndose el papel de arrendador entre Italservice e IFIM.

**18.** En consecuencia, el 1 de septiembre de 1992, la Administración Tributaria notificó a Italservice una liquidación complementaria del IVA, correspondiente al ejercicio de 1987, por importe de 3.169.519.000 ITL, más intereses y sanciones por importe de 9.496.469.000 ITL.

**19.** Italservice impugnó dicha liquidación tributaria complementaria ante la commissione tributaria di primo grado di Modena. Alegó que no se trataba de un contrato único, sino de una pluralidad de contratos conexos, forma que había sido adoptada no con fines de evasión fiscal, sino por motivos económicos válidos relativos al marketing (lanzamiento de un nuevo producto financiero con primas reducidas), a la organización (separación de las funciones de gestión del riesgo: aseguramiento, fianzas y financiación encomendadas a Italservice; gestión del parque automovilístico encomendada a las sociedades operativas) y a la garantía (financiación que hace las veces de depósito de garantía para el cumplimiento de las obligaciones del usuario).

**20.** La commissione tributaria di primo grado di Modena estimó el recurso.

**21.** La Administración Tributaria impugnó esta resolución ante la commissione tributaria di secondo grado di Modena, que desestimó su recurso.

**22.** Dicha Administración sometió entonces el asunto a la corte d'appello di Bologna, que desestimó el recurso mediante sentencia de 13 de noviembre de 1998 - 12 de enero de 1999.

**23.** La Administración Tributaria interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante la Corte suprema di cassazione.

**24.** Dicho órgano jurisdiccional considera que la resolución que haya de recaer presupone que se resuelva la cuestión de si las actuaciones de las partes implicadas, habida cuenta de sus vínculos recíprocos, pueden considerarse un abuso de Derecho o de formas jurídicas, según la definición dada por la jurisprudencia comunitaria, en particular, por la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609).

**25.** La Corte suprema di cassazione pone de relieve que el fraccionamiento de los contratos tiene como efecto reducir la base imponible del IVA a un importe inferior al resultante de un

contrato de leasing ordinario, puesto que únicamente queda sujeta al impuesto la cesión del bien para su uso, cuyo coste equivale prácticamente al precio de compra de dicho bien.

26. Por lo tanto, según dicho órgano jurisdiccional, procede determinar si, a efectos de la recaudación del IVA, debe considerarse que los contratos constituyen un todo unitario, a la luz del objetivo económico perseguido, o bien si cada contrato conserva su carácter autónomo y, en consecuencia, el régimen fiscal que le es propio.

27. La Corte suprema di cassazione señala que, para resolver esta cuestión, es preciso preguntarse si puede constituir un abuso que una operación de financiación, considerada en la práctica económica y en la jurisprudencia nacional un componente esencial del contrato de arrendamiento financiero, se rija por un contrato distinto del que tiene por objeto la cesión del uso del bien.

28. El órgano jurisdiccional remitente estima que, en relación con este extremo, sería necesario obtener aclaraciones adicionales, en particular acerca del alcance de los requisitos establecidos en la sentencia Halifax y otros, antes citada, para apreciar la existencia de un abuso.

29. Dicho órgano jurisdiccional señala que, en el apartado 86 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia exigió, además del requisito de que la operación controvertida tuviese como resultado una ventaja fiscal contraria al objetivo de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, que «la finalidad esencial» de dicha operación «consista en obtener una ventaja fiscal».

30. La Corte suprema di Cassazione observa que, en el apartado 60 y en el fallo de esa misma sentencia, el Tribunal de Justicia se refirió además a operaciones que «se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro objetivo económico».

31. En consecuencia, se pregunta si el límite del abuso de Derecho opera cuando los motivos económicos distintos de la búsqueda de una ventaja fiscal son absolutamente marginales o irrelevantes, y no una explicación alternativa posible.

32. En tales circunstancias, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El concepto de abuso de Derecho, definido en la sentencia [Halifax y otros, antes citada] como una operación cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal, ¿es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal?

2) ¿Puede considerarse que, a efectos de la aplicación del IVA, constituye un abuso de Derecho (o de formas jurídicas), con la consiguiente falta de percepción de recursos propios de las Comunidades procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, la celebración separada de contratos de arrendamiento financiero (leasing), de financiación, de seguro y de intermediación, cuyo resultado es que únicamente se grave con el IVA la contraprestación por la cesión del uso del bien, mientras que la celebración de un único contrato de leasing, según la práctica y la interpretación de la jurisprudencia nacional, tendría también como objeto la financiación y, por tanto, entrañaría la sujeción al IVA de la totalidad de la contraprestación?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales.**

#### *Sobre la admisibilidad.*

33. Part Service sostiene que la presente petición de decisión prejudicial es inadmisibile. Señala que las cuestiones planteadas no guardan relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal. El problema planteado es, según ella, de carácter puramente hipotético y carece de relación con disposiciones o principios comunitarios.

34. A este respecto, procede señalar que, según jurisprudencia reiterada, la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando

el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de febrero de 2002, Arduino, C-35/99, Rec. p. I-1529, apartado 25, y de 11 de julio de 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec. p. I-6467, apartado 33).

**35.** Sin embargo, ninguno de estos requisitos concurre en el presente asunto.

**36.** En efecto, en su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional, que conoce de un litigio en materia de IVA, describe de forma detallada el marco fáctico y jurídico del litigio principal.

**37.** Seguidamente, pregunta al Tribunal de Justicia acerca del Derecho comunitario aplicable al IVA, en particular sobre el concepto comunitario de «práctica abusiva», para poder apreciar si la operación que es objeto del litigio principal debe considerarse constitutiva de tal práctica, y, en consecuencia, gravarse con el IVA.

**38.** La interpretación del Derecho comunitario que se solicita guarda, por lo tanto, relación con la realidad y el objeto del litigio principal, sin ser hipotética.

**39.** Por consiguiente, las cuestiones planteadas son admisibles.

*Sobre la primera cuestión.*

**40.** Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, sustancialmente, al Tribunal de Justicia, si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya el fin esencial de la operación u operaciones de que se trate, o bien si dicha circunstancia únicamente puede apreciarse si la búsqueda de esa ventaja fiscal constituye el único fin perseguido, con exclusión de otros objetivos económicos.

**41.** Debe señalarse que, en el marco del litigio principal, se cuestionan determinadas exenciones del IVA y que, precisamente en relación con tales exenciones, el artículo 13 de la Sexta Directiva prescribe a los Estados miembros «evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

**42.** En los apartados 74 y 75 de su sentencia Halifax y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró en primer término, en el marco de la interpretación de la Sexta Directiva, que puede apreciarse la existencia de una práctica abusiva cuando:

- a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones; y cuando,

- según un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

**43.** Seguidamente, al aportar al órgano jurisdiccional remitente precisiones encaminadas a orientar la interpretación de éste en el asunto principal, el Tribunal de Justicia se refirió nuevamente, en el apartado 81 de su sentencia, a operaciones que tenían como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal.

**44.** Así pues, cuando señaló en el apartado 82 de la misma sentencia que, en cualquier caso, las operaciones de que se trataba en el litigio principal tenían como única finalidad obtener una ventaja fiscal, no elevó dicha circunstancia a la categoría de requisito para la existencia de una práctica abusiva, sino que simplemente subrayó que, en el litigio de que conocía el órgano jurisdiccional remitente, el umbral mínimo que permitía calificar una práctica de abusiva había sido incluso rebasado.

**45.** Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión planteada que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva

cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.

*Sobre la segunda cuestión.*

**46.** Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, sustancialmente, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva a la luz de la Sexta Directiva.

**47.** Con carácter preliminar, procede recordar que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. Cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la Sexta Directiva no le obliga a optar por la que maximice el pago del IVA. Al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 73).

**48.** No obstante, cuando una operación consta de varias prestaciones, se plantea la cuestión de si debe considerarse como una operación única o como varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente.

**49.** Esta cuestión tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, entre otras cosas, para aplicar el tipo impositivo o las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 27, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 18).

**50.** A este respecto, del artículo 2 de ésta se desprende que normalmente cada prestación debe considerarse distinta e independiente (véanse las sentencias, antes citadas, CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

**51.** No obstante, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes.

**52.** Así sucede, por ejemplo, cuando, al término de un análisis aun meramente objetivo, se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas CPP, apartado 30, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 21). En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia CPP, antes citada, apartado 30, y las circunstancias del litigio principal que dio lugar a dicha sentencia).

**53.** Puede igualmente considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (véase, en este sentido, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

**54.** Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los elementos que se someten a su consideración caracterizan la existencia de una operación única, más allá de la articulación contractual de ésta.

**55.** En este contexto, dicho órgano jurisdiccional puede verse llevado a ampliar su análisis mediante una búsqueda de indicios que revelen la existencia de una práctica abusiva, concepto sobre el que gira la cuestión prejudicial.

**56.** En su caso, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar precisiones destinadas a orientarle en su interpretación (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 77).

**57.** En el presente asunto, procede señalar que las operaciones de que se trata en el litigio principal, según la descripción del órgano jurisdiccional remitente, se caracterizan por los siguientes elementos:

- Las dos sociedades que participan en la operación de arrendamiento financiero forman parte de un mismo grupo.

- La propia prestación de la sociedad de leasing (IFIM) es objeto de fraccionamiento, puesto que el elemento característico de financiación se confía a otra sociedad (Italservice) para descomponerse en prestaciones de crédito, de seguro y de intermediación.

- La prestación de la sociedad de leasing queda así reducida a una prestación de alquiler del vehículo.

- Las cuotas pagadas por el arrendatario se elevan en total a un importe escasamente superior al precio de adquisición del bien.

- Dicha prestación, aisladamente considerada, parece por consiguiente carente de rentabilidad económica, de forma que la viabilidad de la empresa no puede garantizarse únicamente mediante los contratos celebrados con los arrendatarios.

- La sociedad de leasing únicamente percibe la contraprestación de la operación de arrendamiento financiero gracias a la suma de las cuotas de arrendamiento pagadas por el arrendatario y de los importes pagados por la otra sociedad del mismo grupo.

**58.** Para apreciar si tales operaciones pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva, el órgano jurisdiccional nacional debe comprobar, primero, si el resultado que se persigue es una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva y, seguidamente, si constituyó la finalidad esencial de la solución contractual adoptada (véase el apartado 42 de la presente sentencia).

**59.** Por lo que se refiere al primer criterio, dicho órgano jurisdiccional puede tener en cuenta que el resultado esperado es la obtención de la ventaja fiscal derivada de la exención, en virtud del artículo 13, parte B, letras a) y d), de la Sexta Directiva, de las prestaciones encomendadas a la sociedad que contrata con la sociedad de leasing.

**60.** Dicho resultado resulta contrario al objetivo del artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, a saber, la imposición de la totalidad de la contraprestación obtenida o por obtener del destinatario de la prestación.

**61.** En efecto, puesto que el alquiler de vehículos en virtud de contratos de arrendamiento financiero constituye una prestación de servicios a efectos de los artículos 6.º y 9.º de la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 19, y de 11 de septiembre de 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartados 44 y 45), dicha operación está normalmente sujeta al IVA, cuya base imponible debe determinarse con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

**62.** Por lo que respecta al segundo criterio, el órgano jurisdiccional nacional, en el marco de la apreciación que le corresponde efectuar, puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados (sentencia Halifax y otros, antes citada, apartado 81), ya que tales elementos pueden mostrar que la obtención de la ventaja fiscal constituye la finalidad esencial perseguida, sin perjuicio de que, además, existan eventualmente objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía.

**63.** Procede, por lo tanto, contestar a la segunda cuestión planteada que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva con arreglo a la Sexta Directiva.

**Costas.**

**64.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que puede declararse la existencia de una práctica abusiva cuando la búsqueda de una ventaja fiscal constituya la finalidad esencial de la operación u operaciones de que se trate.**

**2) Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de los elementos interpretativos proporcionados por la presente sentencia, si, a efectos de la aplicación del IVA, operaciones como las que son objeto del litigio principal pueden considerarse constitutivas de una práctica abusiva con arreglo a la Sexta Directiva 77/388.**

Firmas

## 19. STJCE 7/09/1999: Neutralidad

Referencia: NFJ008112

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

*Sentencia de 7 de septiembre de 1999*

*Asunto n.º C-216/97*

#### **SUMARIO:**

*IVA. Exenciones interiores.*

*La aplicación de las exenciones a las actividades recogidas en los apdos. b) y g) art. 13 A. 1 Sexta Directiva (hospitalización y asistencia social), no se limita tan sólo a «establecimientos» y «organismos», ya que no excluye a las personas físicas que explotan a una empresa.*

*No se cumpliría el principio de neutralidad fiscal si la posibilidad de acogerse a una exención de las indicadas dependiese de la forma jurídica por medio de la que se ejerce la actividad.*

#### **PRECEPTOS:**

[Sexta Directiva 77/388/CEE \(Sistema Común del IVA: Base imponible\), art. 13 A.1 b\) y g\)](#)

#### **Sentencia**

1. Mediante resolución de 4 de junio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de junio siguiente, el VAT and Duties Tribunal de Belfast planteó, en virtud del artículo 177 del Tratado CE (actualmente, artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. Las cuestiones mencionadas se suscitaron en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. y la Sra. Gregg y, por otra parte, los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la aplicación de una exención del IVA prevista en el Anexo 9, grupo 7, punto 4, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del IVA; en lo sucesivo «VAT Act 1994»), que adapta el Derecho interno al artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), de la Sexta Directiva.

#### **La normativa nacional**

3. El Anexo 9, grupo 7, punto 4, de la VAT Act 1994 dispone:

«[Quedan exentos del IVA] la prestación de cuidados o tratamientos médicos o quirúrgicos y, en relación con ello, la entrega de cualesquiera bienes, en cualesquiera hospitales u otros establecimientos autorizados, provistos de licencia, registrados o exentos de registro por cualquier ministro u otra autoridad, que actúe con arreglo a una disposición de una Ley de carácter público y general, o de una Ley del Parlamento de Irlanda del Norte (Northern Ireland Parliament) o de una medida de carácter público y general de la Asamblea de Irlanda del Norte (Northern Ireland Assembly) o de un "Order in Council" con arreglo al Anexo 1 del Northern Ireland Act 1974, siempre que no se trate de una disposición que pueda entrar en vigor en fechas distintas en los territorios que dependan de distintas autoridades locales.»

#### **La normativa comunitaria**

4. El artículo 13 de la Sexta Directiva regula las exenciones en el interior de cada Estado miembro. El artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dispone:

«A. *Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general*

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

### **El litigio principal y las cuestiones prejudiciales**

5. El Sr. y la Sra. Gregg son socios en el marco de una «partnership» (sociedad colectiva) sujeta al Derecho de Irlanda del Norte, donde gestionan una residencia sanitaria con el nombre de «Glenview Nursing Home», que cuenta con diecisiete habitaciones, así como con espacios comunes. En la empresa trabajan cerca de veinticinco personas. La empresa se halla registrada tanto como «hogar para ancianos y minusválidos», como «residencia sanitaria», con arreglo al Registered Homes Order 1992 (Decreto relativo a los centros residenciales autorizados), pero no ha sido reconocida como empresa con carácter social de acuerdo con la normativa del Reino Unido. El Sr. y la Sra. Gregg, en su calidad de socios de una «partnership», pretenden sistemáticamente obtener un beneficio. Conforme al Derecho de Irlanda del Norte, las «partnerships» no tienen personalidad jurídica, por lo que no son éstos, sino sus socios quienes responden solidariamente de todas las deudas y obligaciones, incluso en materia de IVA.

6. Debido a que el Sr. y la Sra. Gregg planeaban ampliar su empresa, solicitaron su alta en el censo de sujetos pasivos del IVA en virtud del Anexo 1 de la VAT Act 1994. No obstante, los «Commissioners» rechazaron su inscripción en dicho censo de contribuyentes basándose en que su actividad, ejercida en el marco de una «partnership», entraba dentro del ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el anexo 9, grupo 7, punto 4, de la VAT Act 1994. El Sr. y la Sra. Gregg impugnaron esta resolución y alegaron, invocando la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rec. p. I-2341), que la exención del IVA contemplada en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), de la Sexta Directiva sólo afecta a las actividades desarrolladas por personas jurídicas.

7. El VAT and Duties Tribunal de Belfast, que conoce de este asunto, estima que el tenor de las mencionadas disposiciones no reserva la exención únicamente a las personas jurídicas, excluyendo así de su ámbito de aplicación a las empresas gestionadas por particulares. Sin embargo, a la vista de la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes mencionada, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos ("partners") no pueden invocar la exención establecida en la letra b) de dicho apartado, en las circunstancias expuestas en el anexo de la presente resolución de remisión, cuando

a) la empresa consista en prestar asistencia sanitaria y demás prestaciones relacionadas directamente con ésta y

b) esté "legalmente reconocida" y sus prestaciones sean de naturaleza similar a las realizadas por "establecimientos hospitalarios" y/o "centros de cuidados médicos y de diagnóstico"

En particular, ¿están excluidos de la exención los socios colectivos ("partners") porque

- no constituyen una "entidad" de Derecho público y

- no desarrollan sus actividades en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos ("partners") no pueden invocar la exención establecida en la letra g) del apartado 1, en las circunstancias expuestas en la presente resolución de remisión, cuando los servicios que prestan están "directamente relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social", incluidos los servicios prestados por centros residenciales para la tercera edad?»

8. Mediante ambas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.

9. El Sr. y la Sra. Gregg, que desean beneficiarse del derecho a deducción, afirman que las operaciones realizadas en el marco de su actividad de prestación de servicios sanitarios son imponibles.

10. A este respecto, alegan, refiriéndose a la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes mencionada, que, puesto que las exenciones recogidas en el artículo 13, A, de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente, en la medida en la que el apartado 1 de dicha disposición se refiere al concepto de «establecimiento» o de «organismo», este concepto debe interpretarse en el sentido de que sólo se aplica a las personas jurídicas y no a las personas físicas.

11. En cambio, los Gobiernos del Reino Unido, Alemania y los Países Bajos, así como la Comisión, estiman que ni el significado literal del concepto de «establecimiento» o de «organismo», ni la interpretación estricta que debe hacerse de las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva pueden conducir a que la forma jurídica bajo la que un sujeto pasivo desarrolla su actividad desempeñe un papel decisivo al determinar la naturaleza imponible o no de las operaciones que éste efectúa. El principio de la neutralidad fiscal se opone, en su opinión, a que se limite a las personas jurídicas la aplicación de la exención.

12. Con carácter preliminar, se debe señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 20).

13. Además, procede recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985, *Comisión/Alemania* (107/84, Rec. p. 2655), apartado 13, estimó que, si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales y funcionales.

14. Como el Tribunal de Justicia hizo constar en el apartado 20 de la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, en ciertas disposiciones del artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva se utilizan los términos «establecimientos» u «organismos», mientras que en otras

se alude a la actividad contemplada mediante denominaciones profesionales que hacen referencia a un particular, como las profesiones médicas y sanitarias [letra c)], los protésicos dentales [letra e)] y los docentes que dan clases a título particular [letra j)].

15. No obstante, en contra de lo afirmado por el Tribunal de Justicia en el apartado 20 de la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, del hecho de que el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva mencione los operadores económicos utilizando denominaciones diferentes no se desprende que, en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación efectuada por un «establecimiento» u «organismo», se reserven tales exenciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio.

16. Dicha interpretación no puede desvirtuarse por el hecho de que, tal como consideró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, apartados 18 y 19, las condiciones específicas que se refieren al carácter o a la identidad del operador económico que realiza las operaciones exentas deban interpretarse estrictamente.

17. En efecto, los términos «establecimiento» y «organismo» son, en principio, suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas. Por lo demás, debe señalarse que ninguna de las versiones lingüísticas del artículo 13, A, de la Sexta Directiva recoge la expresión «persona jurídica», que hubiera sido clara y no presentaría ninguna ambigüedad, en lugar de los términos antes mencionados. Esta circunstancia apoya la tesis de que, al utilizar estos últimos, el legislador comunitario no tuvo la intención de limitar únicamente a las operaciones efectuadas por personas jurídicas la concesión de las exenciones contempladas en dicha disposición, sino que quiso extender el ámbito de aplicación de las mencionadas exenciones a las operaciones realizadas por particulares.

18. Es cierto que los conceptos de «establecimiento» y «organismo» sugieren la existencia de una entidad individualizada que desempeña una función particular. No obstante, esta circunstancia no se da solamente en las personas jurídicas, sino también en las personas físicas que explotan una empresa.

19. Dicha interpretación, según la cual los términos «establecimiento» y «organismo» no se refieren únicamente a las personas jurídicas, es conforme, en particular, con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA y que debe respetarse al aplicar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 27).

20. En efecto, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para las operaciones efectuadas por establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad.

21. Procede, por tanto, responder a las cuestiones que el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, no excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.

#### **Costas**

22. Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, Alemania y Países Bajos, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento

tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal de Belfast mediante resolución de 4 de junio de 1997, declara:

El artículo 13, A, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, no excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.