

**LOS PROFESIONALES EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO
CANARIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Luis Miguel Blasco Arias

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria*

SUMARIO:	I. INTRODUCCIÓN. II. CONCEPTO DE PROFESIONAL EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. III. PRESTACIONES DE SERVICIOS PROPIAS DE LOS PROFESIONALES. IV. TIPOS CONTRACTUALES TÍPICOS DE LAS PROFESIONES LIBERALES. V. FORMAS ASOCIATIVAS PROFESIONALES. VI. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES. VII. LOCALIZACIÓN ESPACIAL DE LAS OPERACIONES. REGLAS ESPECIALES. VIII. CONCLUSIONES.
-----------------	---

I. INTRODUCCIÓN

La actividad profesional en los impuestos sobre el consumo, como el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), está diseminada por todo el articulado que recoge las operaciones imponibles en estos impuestos.

Con el objetivo de aclarar y fijar, en estos impuestos, la naturaleza de la actividad profesional propiamente dicha, sus características, así como la delimitación de las distintas prestaciones profesionales y su localización, hemos realizado este estudio.

Con este fin, hemos dedicado el apartado II al análisis del concepto de profesional y de sus características más importantes, poniendo de manifiesto algunas notas que los diferencian del empresario.

Los apartados III y IV los dedicamos al análisis de las distintas prestaciones, propias de los profesionales, así como de los contratos típicos en los cuales estas prestaciones se insertan.

Mención especial merece el apartado V en el que analizamos las formas asociativas más usuales de los profesionales y, en particular, la ley de sociedades profesionales (Ley 2/2007, de 15 de marzo) que ha venido a dar respuesta a la necesidad de regulación de auténticas sociedades profesionales, posibilitando la aparición de una nueva clase de profesional colegiado, tal y como dice su Exposición de Motivos en el apartado I.

Finalmente, en el apartado VI abordamos la calificación tributaria de las distintas operaciones profesionales y, en el VII, la localización de las operaciones.

II. CONCEPTO DE PROFESIONAL EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO Y EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La condición de profesional, tanto en el IGIC como en el IVA, se define por la actividad¹ y se completa con las características de independencia, habitualidad y

1 PALLARÉS RODRÍGUEZ, Rosario y GARCÍA-FRESNEDA-GEA, Francisco, "Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español", *Impuestos*, I, 1988, página. 357.

onerosidad. Quedan al margen de estas características las sociedades mercantiles, a las que la Ley considera, “en todo caso”, empresarios y profesionales, siempre que realicen una actividad empresarial o profesional² (art.º 5.2, 2.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias –en adelante LIGIC–; y art.º 5.uno, b de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, –en adelante LIVA–).

A su vez, la actividad empresarial y profesional se define en el artículo 5.1 de la LIGIC al disponer que “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 y distribución de bienes o servicios”. Y sigue disponiendo el artículo citado en un segundo párrafo: “En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas”. En el IVA, y en idéntico sentido, se define la actividad empresarial y profesional en el artículo 5. Dos, LIVA.

Las características que antes señalamos y que definen al profesional en los impuestos citados son:

1. *La independencia*: Evidentemente, esta característica califica al profesional en los impuestos sobre el consumo³, y delimita la actuación de otros profesionales que, actuando en el ejercicio de su profesión, realizan su actividad bajo la dependencia de relaciones laborales o administrativas, entre otros; actuación calificada de no sujeta a estos impuestos (art. 9.3.º LIGIC, y art. 7.5.º y 6.º, LIVA).
2. *La habitualidad en la actividad*: Es otra de las notas características que definen a un profesional. Está relacionada directamente con la actividad y no con las concretas operaciones que de ella derivan, pues estas puede ser tanto habituales como ocasionales (art. 4.1, LIGIC y art. 4.Uno, LIVA): así, la venta del inmovilizado de un profesional no es una operación habitual, no obstante, esto no es obstáculo para entender que tal operación se ha realizado en el ejercicio habitual de una actividad profesional; igualmente, por ejemplo, los arrendadores de bienes son calificados de empresarios y profesionales, aunque solo arrienden un bien, lo que no impide reconocer que la nota de habitualidad en la actividad en este supuesto aparece conectada al hecho de obtener ingresos continuados en el tiempo (art. 5.4, a, segundo párrafo, LIGIC y art. 5. Uno, c, LIVA).

Probablemente, el único caso en el que no podemos afirmar que estamos ante el desarrollo habitual de una actividad⁴, no obstante quedar, a efectos de estos

2 STJCE, asunto C-60/90.

3 PROCOPIO, Maximo A., «Il professionista nella nuova IVA», *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, número 38, I, 1979, página 674.

4 La causa de esta inclusión en el catálogo de empresarios y profesionales de estos supuestos obedece a razones de técnica impositiva: pues esta inclusión va a permitir que estos sujetos pasivos “ocasionales”, que realizan operaciones de alto valor económico, puedan deducir los impuestos soportados en la adquisición de bienes y servicios.

impuestos, considerada como una actividad empresarial o profesional, es el supuesto de “La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta o cesión por cualquier título, **aunque se realice ocasionalmente**”, (art. 5.4,b, LIGIC y art. 5.Uno, d, LIVA).

Por otro lado, la habitualidad en la actividad se presume en los supuestos del artículo 3 del Código de Comercio y cuando para la realización de las operaciones sujetas se exija contribuir al Impuesto sobre Actividades Económicas (art. 5.3,b, LIGIC y 5, Tres, LIVA).

3. *Onerosidad*: Esta característica de los profesionales parece obvia, pues no se entiende bien una actividad, sea empresarial o profesional, que no pretenda obtener beneficios. De hecho, la naturaleza de los impuestos sobre el valor añadido hace referencia a este hecho de la onerosidad de la actividad. En congruencia con lo expuesto, parece también obvio que no tengan la consideración de empresarios y profesionales las actividades cuyas operaciones se realicen, exclusivamente, a título gratuito (art. 5.2, 1,º segundo párrafo, LIGIC, y art. 5.1,a, segundo párrafo, LIVA).

III. PRESTACIONES DE SERVICIOS PROPIAS DE LOS PROFESIONALES

Una primera conclusión debemos extraer de lo todo lo expuesto hasta el momento: tanto en el IGIC como en el IVA no hay una distinción clara entre empresarios y profesionales, ni entre actividad empresarial y profesional, pues la concepción de unos y de otros, en estos impuestos, es mucho más amplia y compleja que, por ejemplo, en los impuestos sobre la renta⁵. En consecuencia, la distinción entre empresarios y profesionales como sujetos pasivos de estos impuestos es estéril⁶.

No obstante, desde la perspectiva de las operaciones que ambos tipos de sujetos pueden realizar, sí encontramos algunas características dignas de consideración que muestran el perfil del profesional.

El apartado 1.º del número 2 del artículo 7 de la LIGIC califica de prestaciones de servicios: “El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio”. En el IVA, tal catalogación se recoge en el artículo 11.Dos,1.º, LIVA.

La inclusión de las actividades profesionales dentro del apartado de las prestaciones de servicios permite afirmar que tales prestaciones son las características prestaciones de hacer, típicas de las profesionales liberales, que se diferencian de las de dar porque tienen por objeto el trabajo y no los bienes⁷.

5 AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “El IVA y los profesionales”, *CT*, n. 55, 1985, página. 27.

6 *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *El concepto jurídico tributario de profesional*, IEF, Madrid, 1986, página.156.

7 Menéndez Moreno, *El concepto jurídico tributario...*, *op. cit.*, página 156.

La organización de los medios humanos y materiales pasa a ser, en consecuencia, un mero instrumento de este componente intelectual⁸, básico en la producción del servicio, convirtiéndose en lo que realmente se valora del mismo.

Desde esta perspectiva, profesionales liberales y profesiones artísticas o deportivas son –a los efectos de estos impuestos– una categoría unitaria que analizamos en general como actividad profesional liberal⁹, en la que se incluyen también las actividades propias de los oficios.

IV. TIPOS CONTRACTUALES TÍPICOS DE LAS PROFESIONES LIBERALES

Siguiendo a Castán¹⁰, junto a los contratos cuyo objeto son las cosas (bien se trate de contratos que las transmitan o que sólo cedan su uso y disfrute) se encuentran aquellos cuyo objeto se refiere al trabajo y a los servicios de gestión: arrendamiento de servicios, contrato de trabajo, contrato de empresa o de obras, de transporte, mandato, corretaje y de pública promesa.

Al margen del contrato de trabajo, prestación de servicios expresamente excluida de gravamen por este impuesto (art. 9.3.º, LIGIC y art. 7.5.º, LIVA), del mandato gratuito, excluido por falta del requisito de la onerosidad, (artículo 4.1, LIGIC y art. 5.Uno, a, segundo párrafo, LIVA) y del contrato de empresa o de obras cuando tiene por objeto una prestación de resultado de las encuadrables en artículo 6. 4.º, LIGIC y en el art. 8.Dos,1.º, LIVA, por tratarse de una entrega de bienes y por lo tanto sujeta por otro concepto impositivo, los demás son figuras que, en principio, pueden ser catalogadas en este apartado.

Veamos los distintos tipos contractuales y, seguidamente, analizaremos su inclusión o no en la actividad típica profesional.

A) *El contrato de arrendamiento de servicios*

Nuestro Código Civil regula el contrato de arrendamiento de servicios profesionales (profesiones liberales, de oficio, etc.), con normas generales¹¹.

8 Vid. TABELLINI, Paolo M., *I Professionisti e L' I.V.A.*, Milano, Giuffrè, 1973, página 50. FILIPPI, Piero, «Reflessi delle recente modifichie l' I.V.A., sulla nozione de esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione», *Diritto e Pratica Tributaria*, enero-febrero, 1980, página 38. FARINA, «Esercizio di professione intellettuale ed organizzazione ad impresa», en *Impreses e Società, scritti in memoria di A. Graziani*, volumen V, Napoli, 1968, páginas 316 y siguientes.

9 En el IVA italiano esta categoría unitaria es preconizada por BALDASSARRE SANTAMARÍA, «Artisti e professionisti nella sistematica dell'iva», *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*, volumen XXXIV, Parte I, 1975, páginas 277 y siguientes.

10 CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo 4, Reus, Madrid, 15.ª edición (a cargo de José Ferrandis Vilella) 1993, páginas 466 y siguientes.

11 LACRUZ BERDEJO, José Luis, et al, *Elementos de Derecho Civil, II. Derecho de Obligaciones. Contratos y cuasicontratos. Delito y cuasidelito*, volumen 2.º, (nueva edición revisada y puesta al día por Francisco Rivero Hernández), Dykinson, Madrid, 1999, páginas 209 y siguientes.

El artículo 1544¹² del Código Civil admite esta figura contractual que se completa con los usos, las reglas generales de la contratación y la jurisprudencia. Se trata de un contrato cuyo objeto es la prestación de trabajo considerada en sí misma y desprovista del interés en el resultado que produzca ese trabajo (*locatio operarum*)¹³, resultado que no se compromete¹⁴. Así, cuando un abogado, por ejemplo, presta sus servicios a un cliente, lo hace en la generalidad de los supuestos bajo este tipo contractual, aun cuando no se excluyen otras figuras como el arrendamiento de obra¹⁵, que analizaremos seguidamente.

En cualquier caso es evidente que el objeto de este tipo de contrato es la prestación de trabajo en sí y con carácter de independiente¹⁶. De ahí que no sea extraña la definición de prestación de servicios como aquella que no se concreta en la aparición de un bien material¹⁷; o, añadimos nosotros, cuando aparezca éste no suponga más que el mero resultado de la actividad que siendo lo principal es lo que se valora.

12 No obstante, este precepto emplea el término "prestación de servicios" en un sentido más restringido que el que contienen los artículos 1254, 1271, tercer párrafo y 1272, pues en éstos se comprenden todas aquellas operaciones que consisten fundamentalmente en un hacer, acogiendo, por lo tanto, también el contrato de prestación de servicios del artículo 1544 que estamos analizando, FERRANDIS VILELLA, José, *Notas a la 3.ª edición, española del Tratado de Derecho Civil de Enneccerus, Kipp y Wolff*, tomo II, volumen 2, Bosch, Barcelona, 1966, páginas 455 y 456.

13 CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, página 471.

14 CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, página 471.

15 La STS de 4 de febrero de 1950 entiende que la prestación que realizan los abogados, de ordinario, se encuadra entre los contratos de arrendamiento de servicios, lo que no impide que en otras ocasiones actúen bajo un mandato, y en otras, sus servicios se encuadren entre los contratos de obra. Este último supuesto "se da cuando mediante remuneración se obliga a aquel a prestar no propiamente su actividad profesional sino el resultado producido por la misma, cual ocurre, entre otros casos, en el de aceptar el Letrado el encargo de emitir un dictamen". De lo que se deriva, sigue la Sentencia, que la naturaleza de la prestación es una cuestión de hecho que habrá que dilucidar en cada caso concreto.

16 De ahí que, siguiendo al profesor Clavijo Hernández, las prestaciones de trabajo de carácter dependiente ejercidas por abogados, médicos, arquitectos... etc., con relación laboral con sus empresas no estén sujetas ni al IGIC ni al IVA, tal y como hemos señalado al principio de este trabajo, dado que el ejercicio de su relación profesional no deriva de una actividad independiente sino de su propia relación laboral con la empresa, relación declarada por la normativa de estos impuestos como actividad no sujeta (artículo 9.3.º LIGIC y 7.5.º y 6.º LIVA). Igual situación y conclusiones nos encontramos cuando algunos de estos profesionales con relación laboral o administrativa tienen que pasar obligatoriamente sus "honorarios profesionales" por su correspondiente Colegio profesional para su aprobación o control, en *Impuesto General Indirecto Canario*, v. I, CISS/Praxis, Valencia, 1995, Capítulo III, página 29. En igual sentido, *vid.* LÓPEZ IRANZO, Francisco y ZURDO RUÍZ-AYÚCAR, Juan, *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA*, Editorial Deusto, Bilbao, 1985, página 63.

17 DEROUIN, Philippe, *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la C.E.E.*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1981, página 390; MENÉNDEZ MORENO, El concepto jurídico tributario..., *op. cit.*, página 156.

B) El contrato de arrendamiento de obra o más exactamente el contrato de ejecución de obra o contrato de empresa

Su objeto es el compromiso de un resultado, siendo este compromiso lo que lo diferencia claramente del contrato de arrendamiento de servicios.

Así, siguiendo con el ejemplo del profesional de la abogacía, cuando se comprometa no a la realización de su trabajo en sí mismo considerado sino al resultado producido por el mismo, estaremos ante una prestación de servicios objeto de un contrato de obra¹⁸.

Ahora bien, cuando lo que se pretende es la delimitación entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios por este concepto que estamos estudiando¹⁹, o lo que es lo mismo: cuándo un contrato de obra es entrega de bienes o prestación de servicios, la cuestión exige alguna aclaración.

Para dilucidar esta cuestión, creemos que no es la cualidad empresarial o profesional²⁰ del sujeto pasivo que realice la obra o preste el servicio la que permite tal delimitación, pues la calificación de las operaciones como entrega o prestaciones de servicios dependerá de lo que se esté transmitiendo, es decir: si lo que se produce es la transmisión del poder de disposición de un bien corporal, sea mueble o inmueble, estaremos ante una entrega; si lo que se presta es un trabajo que puede haberse realizado sobre un bien corporal, sea mueble o inmueble, pero del que el poder de disposición no se transmite, por ejemplo la reparación de un bien²¹, será servicio.

C) El contrato de mandato

El mandato se define en el Código Civil en su artículo 1709 cuando dispone que: "Por el contrato de mandato se obliga una persona a prestar algún servicio o ha hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra".

18 Por ejemplo, hacer un dictamen (*vid.* STS de 4 de febrero de 1950, ya citada).

19 RODRIGO RUIZ, M.A. «Prestaciones de servicios», *El IVA en España (obra dirigida por Rafael Calvo Ortega)*, Lex Nova, Valladolid, 1987, páginas 226 y 227.

20 Banacloche ha sostenido que este apartado de las prestaciones de servicios está pensado para las personas físicas y no para las personas jurídicas, ya que estas últimas, por su naturaleza, no pueden realizar una profesión, en BANACLOCHE PÉREZ, Julio, «Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras», t. X, edit. Edersa, Madrid, 1990, página 81. Nosotros no podemos estar de acuerdo con esta doctrina, pues entendemos que la norma no limita esta posibilidad, pues el criterio que utiliza para determinar la calificación de la operación es precisamente las características de su objeto y no la categoría de sujeto pasivo que la lleva a cabo.

21 Es en esta idea donde, de forma más efectiva, reside la diferenciación entre una entrega de bienes y una prestación de servicios. Pues "la puesta a disposición que, en definitiva, constituye la entrega, exige que ésta recaiga sobre un bien o un derecho del que careciera el sujeto (...) Y, en el caso que nos ocupa, esta premisa exige que al arrendatario de la obra se le entregue un bien nuevo, pues si se le otorga algo con la misma función de lo que ya tenía, no habrá puesta, sino continuación del poder de disposición anterior que ya disfrutaba el sujeto", HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia, *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo y Marcial Pons, Madrid, 1996, página 68.

La característica especial que identifica este contrato es la confianza. El mandato existió originalmente sobre la base de la amistad simbolizada por el darse la mano mandante y mandatario. Por lo que ha sido esencial al mandato el conferimiento al mandatario de la representación²².

En la actualidad, no obstante, la doctrina separa las instituciones de representación y mandato, pues hay mandato sin representación y viceversa, representación sin mandato. Habiendo códigos legales como el alemán, suizo e italiano que regulan por separado ambas instituciones, consolidando la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo su doctrina en torno a estas ideas de separación²³.

La dificultad de delimitar el mandato de otros contratos afines como el arrendamiento de servicios y de obra está planteada en la doctrina, que a falta de la cualidad de la representación ha buscado una o varias notas que distinguieran el mandato de sus semejantes.

Según Castán²⁴, se han ensayado teorías que basan la distinción en el rasgo de la gratuidad y en la amistad para diferenciar el mandato del arrendamiento de servicios. Las debilidades de estas teorías también son manifiestas, pues el mandato no tiene por qué ser gratuito, ya que nuestro Código Civil admite su onerosidad (artículo 1711).

Otras teorías centran el rasgo distintivo entre estos dos contratos en la idea de la representación que en el mandato se confiere al mandatario. Pero esta cualidad, como ya hemos expuesto con anterioridad, no sirve para establecer diferencias, habida cuenta que el mandato y la representación se presentan como instituciones separadas que aún confluyendo en un mismo contrato mantienen su propia identidad²⁵.

Finalmente, las hay que los diferencian por el objeto de cada uno de los contratos. En el de mandato, su objeto son los actos jurídicos, mientras que en el de arrendamiento de servicios son los hechos puramente materiales. La debilidad de tal distinción se pone claramente de manifiesto analizando los términos en que se expresa el artículo 1709 del Código Civil cuando nos dice que por medio de este contrato "se obliga a una persona a prestar algún servicio o a hacer alguna cosa". Términos amplísimos que desautorizan los medios de distinción utilizados por los autores de esta tesis.

Así que, con las dificultades puestas de manifiesto en la delimitación que pretendemos, nos aventuramos, siguiendo a Castán²⁶, a adherirnos a aquella que

22 CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, páginas 531 y siguientes.

23 La STS de 17 de octubre de 1932 resuelve que el mandato y la representación "son dos figuras de tan esenciales diferencias entre sí, que ni si quiera se borran por entero cuando se funden ambas en la unidad del mandato representativo". En igual sentido la Resolución de la Dirección General de los Registros de 18 de mayo de 1933.

24 CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, páginas 538 y siguientes.

25 STS de 17 de octubre de 1932, citada.

26 *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, páginas 540 y 541.

entiende el mandato como un contrato que encomienda la gestión y dirección de cualquier tipo de negocio, o más ampliamente, de asuntos a una persona²⁷.

Esta línea de explicación del mandato se incardina perfectamente con la expresión legal “por cuenta o por encargo” que el artículo 1709 del Código Civil utiliza para conceptuarlo. Términos que no se emplean en el artículo 1544, del mismo cuerpo legal, que define, precisamente, el contrato de arrendamiento de servicios, y que utilizamos para marcar las diferencias entre ambos.

De todo lo expuesto se pueden obtener tres características básicas que nos van a permitir la diferenciación que se pretende y, complementariamente, nos ayudarán a poner de manifiesto la estructura compleja del contenido de este contrato, lo que facilitará su comprensión y, por consiguiente, la calificación tributaria de los servicios prestados mediante el mismo.

Siguiendo a De la Cámara²⁸, en primer lugar, el mandatario resulta “obligado”, con o sin representación, a obrar por cuenta de su mandante. En segundo lugar, la prestación de hacer alguna cosa o servicio que se concreta en la gestión de los intereses del mandante, en el mandato, el mandatario “sustituye” al mandante en la gestión de estos intereses (negocios). Finalmente, en tercer lugar, la prestación del servicio objeto del mandato ha de ser por cuenta y encargo de otro. Esto es, es necesario que el “negocio sea del mandante” y que, como hemos expuesto con anterioridad, el mandatario gestione los intereses de este otro.

De ahí que en el mandato se ponga de manifiesto, como ha señalado Puig Brutau²⁹, una estructura triangular: “porque una persona gestiona intereses de otra mediante negociación con terceros”.

Por el contrario, en el contrato de arrendamiento de servicios y en el de ejecución de obra no existe el encargo de obrar con eficacia jurídica frente a terceros; es el principal quien gestiona sus propios asuntos, aunque lo haga ayudado por los servicios o por el resultado de la actividad de otras personas, de tal suerte que la previsión contractual se circunscribe a lo que ha de suceder *entre las dos partes*³⁰.

Finalmente, las clases de mandato son muy variadas³¹: gratuito o retribuido, ostensible o representativo³², expreso o tácito, judicial o extrajudicial y, por

27 ENNECCERUS, Ludwing, *Tratado de Derecho Civil*, 3.ª edición española (Pérez González, Alguer y Ferrandis), t. II, v. 2.º, Bosch, Barcelona, 1966, páginas 458 y 459.

28 De la Cámara, Manuel, «La revocación del mandato y del poder», en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, tomo IV, 1948, páginas 557 a 596.

29 PUIG BRUTAU, José, *Fundamentos de Derecho Civil*, t. II, v. II, 2.ª edic., Bosch, Barcelona, 1976, páginas 349 a 353 y 359 a 361.

30 PUIG BRUTAU, *Fundamentos...*, *op. cit.*, páginas 359 a 361.

31 CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, páginas 543 a 545.

32 Dependiendo de que el mandatario obre en nombre propio o en nombre y representación del mandante, CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, página 543.

último, general o especial³³ y mandato *concebido en términos generales o expreso* para actos determinados³⁴.

Pues bien, también es esta otra figura contractual bajo la cual los profesionales pueden y de hecho prestan sus servicios, especialmente en las operaciones de mediación.

V. FORMAS ASOCIATIVAS PROFESIONALES

Hasta ahora hemos descrito la actuación de estos profesionales con carácter individual por ser una de las formas de actuación que más los caracteriza. Pero en la actualidad, y siempre a la búsqueda de una menor tributación, nos encontramos cada vez más con formas asociativas de profesionales para el ejercicio de sus prestaciones.

Conviene exponer, por lo tanto, las distintas clases de unión de estos sujetos, al menos las más habituales, para tener un estudio completo del profesional y su actividad.

Podemos resumir las distintas fórmulas de asociación de los profesionales en los siguientes supuestos³⁵: a) varios profesionales que sin perder su independencia de actuación individual se unen para compartir los gastos generales; b) un profesional, titular del despacho, es el que factura a los clientes y, a su vez, los distintos profesionales asociados facturan al titular el precio convenido por sus actuaciones, como forma de participación en los beneficios; c) varios profesionales asociados prestando servicios, pero es la asociación la que factura al cliente; d) asociación de profesionales que a través de una sociedad civil prestan sus servicios, siendo la sociedad la que factura a los clientes; e) finalmente, si los estatutos colegiales que habilitan para el ejercicio de la profesión no lo prohíben por el carácter personalismo de la actividad, por ejemplo el ejercicio de la profesión de notario³⁶, se puede crear una sociedad y, por lo tanto, una persona jurídica: generalmente una sociedad limitada.

Entre estas formas asociativas señaladas conviene resaltar, al margen claro está de las sociedades mercantiles, las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), que tanto la LIGIC como la LIVA declaran su condición de sujetos pasivos en los artículos 19.2 y 84.3, respectivamente, y, además, lo son en calidad de contribuyentes.

La naturaleza jurídica de estas formas de asociación puede ir desde la sociedad civil, modalidad más frecuente, a la mera comunidad de bienes, pasando por una

33 Dependiendo, en este caso, del ámbito de actuación del mandatario sobre todos los negocios del mandante o sólo sobre algunos de ellos, CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, página 545.

34 Dependiendo de que el mandatario actúe con todas las facultades inherentes al asunto o asuntos que tenga encomendados o, por el contrario, con algunas de ellas para actos concretos, CASTÁN, *Derecho Civil...*, tomo 4, *op. cit.*, página 545.

35 RODRÍGUEZ POYO-GUERRERO, José Manuel y FERNÁNDEZ SALLEN, Fernando, «Planteamientos fiscales en la unión de despachos profesionales», *Gaceta Fiscal*, número 77 bis, 1990, páginas 141 y 142.

36 Lo que no impide que existan asociaciones de notarios en comunidades de bienes, con el fin de eliminar los costes de funcionamiento de sus correspondientes establecimientos.

forma especial como la señalada anteriormente con la letra b) anterior, en la que probablemente hay dos relaciones de arrendamiento de servicios propias de los profesionales: la primera, entre el profesional, llamémosle principal, y el cliente; la segunda, entre aquel y el segundo profesional colaborador, donde probablemente más que de asociación habría que hablar de colaboración prestada individualmente por el segundo profesional al primero, que es el que aparece prestando el servicio al cliente.

Finalmente, las importantes dificultades en orden a la admisión de auténticas sociedades profesionales, cuando se trate de profesiones colegiadas³⁷, ha desaparecido en nuestro país tras la reciente aprobación de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

Lo primero a que obliga la Ley de sociedades profesionales a todas aquellas sociedades cuyo objeto social sea el ejercicio en común de una actividad profesional es a constituirse como tales sociedades profesionales, ajustándose a la nueva norma (art. 1).

Por otro lado, la Ley de sociedades profesionales no obliga a adoptar una determinada forma societaria sino que, con el objetivo de "asegurar la flexibilidad organizativa", según manifiesta en su apartado II la Exposición de Motivos de la Ley, permite adoptar cualquier forma societaria cuyo régimen jurídico será el establecido, en primer lugar por la Ley de sociedades profesionales y, supletoriamente, por la Ley que regula la forma societaria constituida (art. 1, números 2 y 3, de la Ley).

VI. CALIFICACIÓN TRIBUTARIA DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES

La sujeción del ejercicio de una profesión independiente, arte u oficio, que estamos analizando, se presenta como un apartado general de las prestaciones de servicios tanto del IGIC como del IVA, al no estar configurado por operaciones concretas sino como cualidad de la persona que lo realiza. Se recoge un concepto genérico que no está referido a ninguna operación específica o conjunto de ellas, como ocurre con el resto de los supuestos de los artículos 7.2 LIGIC y 11.Dos LIVA.

De ahí que, por ejemplo, las prestaciones de hospitalización sean necesariamente realizadas por profesionales, pero éstas encajan específicamente en el supuesto 11.º de este número 2, LIGIC y art. 11.Dos, 11.º, LIVA.

También ocurre lo mismo con otras operaciones como las de transporte, las de mediación, etcétera, en las que estamos ante profesionales que seguirán encuadrándose en sus apartados concretos por estar referidos principalmente a la clase de sus prestaciones y no a la cualidad genérica de los profesionales que las llevan a cabo.

Todo lo expuesto nos lleva a pensar, que en realidad estamos ante un supuesto –el del ejercicio independiente de profesión, arte u oficio– genérico y también residual, centrado en los casos no descritos concretamente en los distintos apartados de

37 CAPILLA RONCERO, Francisco, «Artículo 1678», *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, (dirigidas por Manuel Albaladejo), tomo XXI, volumen 1.º, Artículos 1665 a 1708 del Código Civil, comentados por Francisco Capilla Roncero, Edersa, Madrid, 1986, página 156.

los artículos 7.2 LIGIC y 11.Dos LIVA. En consecuencia, cuando se den prestaciones profesionales no descritas específicamente en la norma analizada, se incluirán como prestaciones de servicios por este concepto genérico.

Y, además, al margen de que la prestación la realice un profesional persona física, o una sociedad profesional. Se tratará, en todo caso, de prestaciones profesionales, sujetas, en su caso, a estos impuestos.

VII. LOCALIZACIÓN ESPACIAL DE LAS OPERACIONES. REGLAS ESPECIALES

La estructura de las operaciones materiales profesionales antes expuesta cambia, lógicamente, cuando se refiere a la localización de las operaciones, pues en este caso las reglas especiales de localización están configuradas sobre operaciones materiales concretas y determinadas, en torno a las cuales se vertebran las citadas reglas territoriales.

Su estudio, en la medida de que se trate del ejercicio de una profesión y las operaciones que describe la regla de localización no estén recogidas específicamente en otros supuestos particulares de las operaciones materiales del impuesto, lo vamos a sistematizar y a analizar aquí, en distintos apartados que se describen a continuación.

A) Los servicios profesionales en general y su regla de localización

El artículo 17.2.5.º, letra A³⁸, LIGIC y en el artículo 70, Uno, 5.º-B LIVA, sitúan la realización de los servicios profesionales en la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente o, en defecto de las anteriores, en el lugar del domicilio del destinatario de estos servicios (salvo que este no sea empresario o profesional, o los servicios prestados no estén relacionados con su actividad, en cuyo caso se localizan siguiendo la regla general de localización de las prestaciones de servicios, esto es, en el lugar donde esté establecida la sede de la actividad económica del prestador de los mismos).

Los servicios a localizar según esta regla son los siguientes:

- La concesión del derecho a ejercer una actividad profesional (letra b).
- Los de asesoramiento, auditoria, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, con excepción de los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles (letra d).
- Los servicios de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes (letra f).
- El doblaje de películas (letra i).
- Los servicios de mediación, cuando el intermediario actúe en nombre ajeno, en las operaciones descritas (letra l, LIGIC y n. 6.º, LIVA).

38 En la redacción dada por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su artículo 12, Primero, Dos.

Junto a esta regla especial, el número 3 del artículo 17 LIGIC y el artículo 70. Dos, LIVA, establecen otra regla especial de "cierre" y subsidiaria de las anteriores, aplicable a todo este apartado 5.º, tanto del IGIC como del IVA, que estamos analizando, por la que se localizan estas operaciones respectivamente en Canarias o en Península, siempre que sean estos lugares los de utilización material o efectiva de los servicios, para los supuestos en que siguiendo la regla de localización en destino y tratándose de destinatarios actuando en calidad de empresarios y profesionales donde los servicios que se les prestan se utilizan o explotan en el territorio canario o, en su caso, peninsular, no queden, sin embargo, localizados en la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla.

Pasamos a desarrollar algunos de estos servicios, que, a nuestro juicio, exigen alguna explicación:

- 1) Los términos con que se expresa la norma cuando dispone la localización de los servicios *de cesión o concesión del derecho a ejercer una actividad profesional*, dificultan su entendimiento inmediato, siendo necesarias ciertas matizaciones.

Con los términos expuestos, la norma parece referirse a las actividades profesionales para cuyo ejercicio es necesaria la concesión de una licencia, como por ejemplo la actividad de autotaxi, o la actividad de farmacia con local abierto al público, para la que igualmente es necesaria la licencia de concesión administrativa.

Tales concesiones administrativas, aun teniendo naturaleza de prestaciones de servicios, se ven amparadas por la no sujeción, tanto de los entes públicos que, directamente las concedan (artículo 9.9.º LIGIC y artículo 7.8.º LIVA), cuanto por el apartado 10.º de este artículo 9, LIGIC, y apartado 9.º, LIVA, que sujeta a gravamen exclusivamente la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas que supongan la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos o infraestructuras ferroviarias. En consecuencia, esta regla solo puede afectar a la cesión de un derecho preexistente y, por lo tanto, a una operación que transcurrirá en un momento posterior al de su concesión.

Así, en el supuesto de cesión a terceros de la licencia de ejercicio profesional de autotaxi por precio, su localización se regirá por esta regla. Además, cuando esta cesión implique también la transmisión de los elementos materiales que sirvan de medios para su ejercicio, por ejemplo: la cesión del automóvil, la operación se localizará siguiendo las reglas de las entregas de bienes. Si la transmisión se realiza conjuntamente, licencia y vehículo, habrá que proceder a su calificación desglosando cada elemento de que se compone y aplicando la regla correspondiente. Si la cesión es de licencia de apertura o de funcionamiento de una farmacia, por ejemplo, se localizará siguiendo esta regla. En este último caso, como señala

Zornoza³⁹, esta cesión conlleva generalmente la del local, existencias, etcétera, esto es, la actividad en su conjunto, operación que habrá que calificar separadamente, como tal contrato complejo, aplicando tanto las reglas de las entregas de bienes como las de las prestaciones de servicios.

- 2) La regla de localización de los *servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, etcétera*, (letra d de este apartado 5.º, A, LIGIC, o letra d de l apartado B, LIVA), es subsidiaria de la señalada en el artículo 17.2. 1.º LIGIC y artículo 70.Uno.1.º, LIVA (los servicios relacionados directamente con bienes inmuebles).

Así, los servicios profesionales relacionados con bienes inmuebles se localizan conforme a la regla especial de estos últimos: en el lugar donde radiquen los inmuebles sobre los que recaen, y no conforme a la regla particular de los servicios profesionales de asesoramiento, asesoría, etc.

Las dificultades de estas reglas relacionadas entre sí y de aplicación subsidiaria vienen siempre dadas por supuestos complejos donde la delimitación necesaria se enfrenta con la imprecisión y amplitud del contenido de la norma.

En este caso, el término *directamente* que emplea la norma del IGIC nos puede dar la clave de interpretación en estos supuestos complejos.

El Diccionario de la Real Academia Española⁴⁰ asigna a la voz *directo* o *directamente* el significado siguiente: "2. Dícese de lo que va de una parte a otra sin detenerse en los puntos intermedios. 3. Aplíquese a lo que se encamina derechamente a una mira u objeto".

Por tanto, los servicios, para estar relacionados directamente con un inmueble, han de estar vinculados sin mediación de ningún otro concepto ajeno. Diríamos que han de estar inmediatamente relacionados con la prestación cuyo objeto sea el bien inmueble. En consecuencia, siguiendo los ejemplos anteriores, el asesoramiento sobre el arrendamiento de un bien inmueble no es una prestación de servicios directamente relacionada; al contrario, la confección del contrato de arrendamiento cuyo objeto sea un bien inmueble, como parte del arrendamiento mismo que es, sí lo está, y por lo tanto tal prestación seguirá la regla de los inmuebles.

El propio artículo 70. Uno, 1.º LIVA destaca un conjunto de servicios que se entienden relacionados con bienes inmuebles:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

39 ZORNOZA PÉREZ, Juan, «Impuesto sobre el Valor Añadido: elementos espaciales y temporales del hecho imponible y devengo del tributo», *Revista Española de Derecho Financiero*, número 51, julio-septiembre, 1986, página 416.

40 Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, 21.ª edic., Madrid, 1992.

- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
 - c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
 - d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
 - e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
 - f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
 - g) La utilización de vías de peaje.
- 3) Finalmente, esta regla especial tiene la particularidad de fijar el lugar de realización de las operaciones en la sede de la actividad o el establecimiento permanente o, en su defecto, en el domicilio del destinatario de las mismas, y, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 19.1.2.º LIGIC y 84. Uno, 2.º LIVA, se produce la inversión del sujeto pasivo, con el efecto de convertir en sujeto pasivo sustituto al destinatario de los bienes o servicios.
- B Servicios de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo o similares y accesorios así como los de organización de estos mismos servicios.

En estos supuestos (letra a del apartado 3.º del artículo 17.2 LIGIC y artículo 70.Uno, 3.º, a LIVA), la norma fija su localización en el lugar de su realización material, sin importar el lugar del domicilio del prestador del servicio o incluso el domicilio del sujeto a quien se le prestan, ni por supuesto se tiene en cuenta tampoco el lugar de perfección del correspondiente contrato que sirve de fundamento de tal prestación.

Se ha escogido, con acierto, el lugar donde el servicio va a producir la consiguiente alteración del mundo exterior que le rodea.

Tratándose de prestaciones de servicios, el tipo de obligación generada será de hacer o no hacer. En las obligaciones de hacer, el lugar de realización material de la prestación, cuando se refiera a una obligación de resultado, será el territorio donde se produzca el mismo: es evidente que la ejecución de un concierto es muy fácil de localizar aplicando esta regla. Cuando las obligaciones sean distintas de las de resultado, señala Zornoza⁴¹, su localización se referirá al lugar de goce o de uso del servicio, porque ahí es donde materialmente produce sus efectos, añadimos nosotros.

Sin embargo, habrá servicios que formen parte de un conjunto amplio de relaciones jurídicas de distinta naturaleza que habrán de calificarse por separado. Tenemos como ejemplo la partitura de música encargada a un compositor residente en Italia por un residente en Canarias, para la producción de una

41 «Impuesto sobre el Valor Añadido:...», *op. cit.*, página 409.

película musical⁴². Resulta claro que este trabajo será objeto de cesión de los derechos económicos de explotación del autor⁴³, por lo que evidentemente la regla de sujeción no será la que estamos estudiando sino la establecida en el apartado 5.º, A del artículo 17.2 LIGIC, y artículo 70.Uno. 5.º-A y B-letra a, LIVA, que señalan como lugar de realización la sede de la actividad económica o el establecimiento permanente del destinatario de los servicios. De no ser así, y siguiendo con otro ejemplo propuesto por Zornoza⁴⁴: “Un director de orquesta, contratado para dirigir en Viena un concierto que registra una empresa española para su distribución discográfica”, tendremos varias operaciones imponibles y, por lo tanto, varias operaciones a localizar; así, el contrato del director, como toda prestación profesional de servicios de carácter cultural se localizará donde se realice materialmente el concierto; en segundo lugar, el registro de este concierto exigirá la adquisición de los derechos de autor correspondientes por el empresario español, y que habrán de localizarse conforme a la letra a de la Regla 5.ª, A, de este número 2 del artículo 17 LIGIC o conforme a la correspondiente del artículo 70.Uno.5.º-B, letra a, LIVA.

También han de tenerse en cuenta las posibles colisiones entre distintas reglas.

Por ejemplo, la posible colisión entre los servicios de naturaleza científica (letra a de este apartado 3.º, del artículo 17.2, LIGIC y letra a del apartado 3.º del artículo 70.Uno, LIVA) y los servicios profesionales de asesoramiento, en particular, los de ingeniería⁴⁵.

Esta colisión puede ser resuelta teniendo en cuenta los siguientes criterios: a) una prestación científica nada tiene que ver con un servicio de asesoramiento en ingeniería o en otra disciplina. Es cierto que desde instituciones científicas en sentido amplio: la Universidad, u otras instituciones tanto públicas como privadas, se prestan servicios bajo formas jurídico privadas de explotación: por ejemplo el arrendamiento de obra que supone la realización de un dictamen por un Departamento universitario. En este caso, el citado Departamento universitario estaría actuando como cualquier profesional en la prestación de un servicio de asesoramiento, aunque en tal menester utilice conocimientos o material científico, pero no está, objetivamente, haciendo Ciencia. Por lo tanto, en este caso la regla de localización a aplicar sería la contenida en la letra d del apartado 5.º, A, de este número 2 del artículo 17 LIGIC o en el caso del IVA, artículo 70.Uno. 5.º-B, letra d. Se hace Ciencia, sin embargo, cuando el objeto de la obra es la investigación de un fenómeno nuevo, o no siéndolo, se

42 Este ejemplo lo tomamos de Zornoza, quien lo emplea para explicar el mismo problema en el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que seguimos nuevamente, en este punto, al profesor español, «Impuesto sobre el Valor Añadido:...», *op. cit.*, página 409.

43 Si no se ceden estos derechos, la operación se calificará como arrendamiento de obra, localizándose conforme a la regla que estamos estudiando.

44 «Impuesto sobre el Valor Añadido:...», *Tratado...*, *op. cit.*, a

45 ZURDO, *Tratado...*, *op. cit.*, página 290.

buscan nuevas soluciones o vías de análisis para su mejor comprensión. Este objetivo, que es universal, no busca el asesoramiento o la solución de una prestación concreta sino el avance del saber sobre una determinada materia; b) ambas vías se pueden dar también conjunta y necesariamente vinculadas: imaginemos el profesional de la medicina que, tratando a su enfermo, es capaz de dar con una solución nueva, o simplemente mejor, al problema de salud del mismo, y que analizando, sistematizando, etc., la información obtenida, materializa la experiencia, normalmente en la obra científica que la difunde. La prestación de servicios médicos, en este ejemplo que acabamos de exponer, se localizaría siguiendo lo prescrito para los servicios profesionales; la prestación científica, sin embargo, seguiría lo prescrito por el apartado que estamos analizando; c) finalmente, es preciso señalar también que el quehacer científico, para serlo, exige un método que se aparta claramente del que se sigue en el mero asesoramiento profesional.

VIII. CONCLUSIONES

- 1.^a Es posible delimitar al profesional del empresario tanto en el IGIC como en el IVA, precisamente por la diferente naturaleza de las operaciones que realizan los profesionales: prestaciones de hacer en el marco del ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
- 2.^a La delimitación anterior se confirma por el tipo de contratación que el profesional utiliza para la prestación de sus servicios: contratos cuyo objeto no es, en sí mismo, los bienes, sino el trabajo y los servicios de gestión (arrendamiento de servicios y de obra, transporte, mandato, etc.).
- 3.^a Afortunadamente, en la actualidad, los profesionales puede utilizar para el ejercicio de su profesión, incluso en las profesiones colegiadas, cualquier forma societaria. La Ley de Sociedades Profesionales ha propiciado esta libertad y flexibilidad organizativa.
- 4.^a El artículo 7.2.1.º de la LIGIC así como el correspondiente en la LIVA, el artículo 11.Dos, 1.º, recogen el concepto genérico y residual de las operaciones profesionales (el ejercicio independiente de profesión, arte u oficio), aplicable siempre que no exista, en estos impuestos, un apartado específico en el que ubicar, más exactamente, las prestaciones profesionales.