



Asunto: INCIDENCIA EN EL IVA DE LA CALIFICACION DEL RENDIMIENTO OBTENIDO POR SOCIOS PROFESIONALES COMO PROCEDENTE DE ACTIVIDAD ECONOMICA INTRODUCIDA EN EL ARTICULO 27.1 LIRPF POR LA LEY 26/2014

La presente nota tiene por objeto analizar las implicaciones que en el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene la introducción de un nuevo párrafo tercero en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Conforme a dicho artículo los rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participe el contribuyente, derivados de la realización de actividades incluidas en la sección Segunda de las Tarifas del IAE (actividades profesionales de carácter general), se calificarán como **rendimientos profesionales** cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial.

Por tanto, se trata de determinar si un contribuyente cuyos rendimientos en el IRPF son calificados como profesionales por la definición legal del artículo 27.1 LIRPF conlleva la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

Consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

A) Derecho y jurisprudencia comunitaria:

El artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, establece que *“serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.”*

El artículo 10 de la Directiva IVA añade: *“La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, 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”.*

Por tanto, el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.



En este sentido, el TJUE:

- En **sentencia de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90**, señala en relación con los recaudadores municipales del Ayuntamiento de Sevilla la no existencia de una relación de dependencia empleador-empleado porque “soportan el riesgo económico de su actividad”.
- En **sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08**, concluye en relación con los registradores-liquidadores españoles la sujeción al IVA de sus servicios, “en la medida en que no presentan las características de *subordinación y dependencia* que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto”.
- En **sentencia de 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06**, considera la retención del sueldo del trabajador del impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social por parte del empresario como dato a tener en cuenta a la hora de analizar la condición de sujeto pasivo de un socio de una empresa dedicada a la prestación de servicios de limpieza.

B) Derecho, doctrina y Jurisprudencia nacional:

La sujeción al IVA de los servicios prestados por socios-profesionales ha sido analizado por las consultas de la DGT nº **V1492-08**, **V0179-09** y recientemente **V0933-14**. Todas ellas se remiten al concepto de empresario y profesional previsto en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 37/1992 y a la definición de actividad empresarial o profesional prevista en el artículo 5.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 (...)”

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea **prestada por cuenta propia**, razón por la cual el artículo 7.5º LIVA dispone que no estarán sujetos “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”.

Respecto a la consideración de la existencia de una relación de carácter laboral, la doctrina del Tribunal Supremo (Sala Cuarta, de lo Social) contenida entre otras, en las sentencias de fechas 7 de noviembre de 2007, 12 de febrero de 2008 y 29 de noviembre de 2010 puede resumirse en los siguientes puntos:



1º 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.

2º 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.

3º Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.

4º Los indicios comunes de **dependencia** son:

- la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario,
- 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.

5º Los indicios comunes de **ajenidad** son:

- 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,
- 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,

6º Por último, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal".



CONCLUSIONES:

El concepto de empresario o profesional a efectos del IVA se encuentra armonizado a nivel europeo, por lo que el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva IVA. Por tanto:

- a) **El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA**, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.

- b) Si el socio lleva a cabo la **ordenación por cuenta propia de factores de producción** para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán **sujetas al IVA**.

La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de **alta en el censo de empresarios**, profesionales y retenedores mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Por otra parte, **como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura** por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (art. 164 LIVA).

- c) Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán **no sujetos al IVA** en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º LIVA.

Dado que, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores cumplimentando las siguientes casillas del modelo 036:

- APARTADO 4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES Y LOCALES (casillas 400, 402, 403 y 404) y las correspondientes al apartado 4B) Lugar de realización de la actividad.



- APARTADO 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (casilla 501, Realiza exclusivamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica)
- APARTADO 7. A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Casillas 608 o 609, según sea estimación directa normal o simplificada)

El contribuyente no tendrá obligación de expedir factura de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.

Madrid, a 10 de febrero de 2015



ANEXO I. 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.

RÉGIMEN GENERAL

Artículo 97. Extensión.

1. *Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores por cuenta ajena o asimilados comprendidos en el apartado 1.a) del artículo 7 de la presente Ley.*

2. *A los efectos de esta Ley se declaran expresamente comprendidos en el apartado anterior:*

a) *Los trabajadores por cuenta ajena y los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, aún 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 vigésimo séptima de la presente Ley.*

....

k) *Como asimilados a trabajadores por cuenta ajena, con exclusión de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial, los consejeros y administradores de sociedades mercantiles capitalistas, siempre que no posean el control de éstas en los términos establecidos en el apartado uno de la disposición adicional vigésimo séptima de la presente Ley, cuando el desempeño de su cargo conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, siendo retribuidos por ello o por su condición de trabajadores por cuenta de la misma.*

RETA

Disposición adicional vigésima séptima. Campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

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

3.ª 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.



ANEXO II: Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

“Artículo 2.- Concepto de trabajador por cuenta propia o autónomo.

- 1. A los efectos de este Régimen Especial, se entenderá como trabajador por cuenta propia o autónomo aquel que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo, sin sujeción por ella a contrato de trabajo y aunque utilice el servicio remunerado de otras personas.(....)*

Artículo 3.- Sujetos incluidos¹

Estarán obligatoriamente incluidos en este Régimen Especial de la Seguridad Social los españoles mayores de dieciocho años, cualquiera que sea su sexo y su estado civil, que residan y ejerzan normalmente su actividad en el territorio nacional y se hallen incluidos en alguno de los apartados siguientes:

a) Los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sean o no titulares de empresas individuales o familiares.

b) El cónyuge y los parientes por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado inclusive de los trabajadores determinados en el número anterior que, de forma habitual, personal y directa, colaboren con ellos mediante la realización de trabajos en la actividad de que se trate, siempre que no tengan la condición de asalariados respecto a aquéllos.

c) Los socios de las compañías regulares colectivas y los socios colectivos de las compañías comanditarias que trabajan en el negocio con tal carácter, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa.

No obstante lo dispuesto en los números anteriores, la inclusión obligatoria en el Régimen Especial de trabajadores por cuenta propia o autónomos de aquellos trabajadores de esta naturaleza que para el ejercicio de su actividad profesional necesiten, como requisito previo, integrarse en un Colegio o Asociación Profesional, se llevará a cabo a solicitud de los órganos superiores de representación de dichas entidades y mediante Orden ministerial.”

¹ Existen numerosas normas particulares de inclusión de diversos colectivos en el RETA, como es el caso de los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio. Consultar http://www.seg-social.es/Internet_1/Trabajadores/Afiliacion/RegimenesQuieneslos10548/RegimenEspecialdeTr32825/index.htm#32827



ANEXO III: Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo

Régimen profesional del trabajador autónomo económicamente dependiente

Artículo 11. Concepto y ámbito subjetivo.

1. Los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el artículo 1.2.d) de la presente Ley son aquéllos que realizan una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

2. Para el desempeño de la actividad económica o profesional como trabajador autónomo económicamente dependiente, éste deberá reunir simultáneamente las siguientes condiciones:

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

b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.

c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.

d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.

e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquélla.

3. Los titulares de establecimientos o locales comerciales e industriales y de oficinas y despachos abiertos al público y los profesionales que ejerzan su profesión conjuntamente con otros en régimen societario o bajo cualquier otra forma jurídica admitida en derecho no tendrán en ningún caso la consideración de trabajadores autónomos económicamente dependientes.