

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

(NOTA PREVIA: Se transcribe el texto de la segunda versión de la Nota elaborada por la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria. En la misma se añade un párrafo que ha sido modificado con posterioridad a la primera versión de dicha Nota publicada en fechas anteriores. No obstante, se recuerda que, tanto una como otra versión de la Nota Informativa tienen carácter provisional y que se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos. Con ese carácter provisional debe tomarse, por tanto).

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.

«Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

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.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas^[1], aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

[2] [3]

[1] [Ver Artículo del Profesor César García Novoa](#)

“...La reforma del artículo 27 de la Ley del IRPF aplica una solución legal que no extrapola a otros autónomos que son socios mayoritarios de sus sociedades. Para entendernos: los fontaneros dados de alta en el RETA que perciban retribuciones de las sociedades de las que participan podrán seguir calificándolas como rendimientos del trabajo ...”

[2] [Ver artículo del Profesor Javier Martín Fernández](#)

“... entendemos que la norma de calificación se circunscribe a aquellos casos en los que un socio presta a su sociedad el mismo servicio profesional que ésta presta a terceros independientes. Si la sociedad no presta servicios profesionales no se aplica la norma. ...”

[3] [Ver Artículo del Profesor Antonio Durán-Sindreu Buxadé](#)

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

Sin embargo, cabría pensar que en la nueva redacción del art. 27 se incluyen también los rendimientos obtenidos por sociedades que no prestan servicios profesionales pero que satisfacen a sus socios, o a algunos de ellos, rendimientos procedentes de dichas actividades. Este sería el caso, por ejemplo, de aquella sociedad de promoción inmobiliaria en la que uno de sus socios es, por ejemplo, arquitecto, y se le satisfacen los honorarios correspondientes por su intervención en la redacción de los proyectos técnicos de una o varias promociones. O este sería también el supuesto de aquel ingeniero industrial, socio de una empresa de diseño y construcción de infraestructuras, que la sociedad le satisface los honorarios correspondientes a la dirección técnica de los proyectos. La frontera es sin duda muy difusa. Y lo es, porque con este mismo criterio también cabría incluir al economista, socio, por ejemplo, de una compañía de distribución comercial, que se le satisfacen rendimientos por el ejercicio de su profesión inherentes a la dirección contable y financiera de la compañía. Siempre, claro está, y en todos los casos, que dicho socio deba estar encuadrado en el RETA o en una Mutualidad alternativa.

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

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

Tal interpretación, que pensamos que es la que se corresponde con la literalidad del precepto, deja fuera del ámbito de aplicación del art. 27 a aquellos socios de sociedades profesionales a las que no les resulta de aplicación la Ley 2/2007 y que obtienen rendimientos de estas últimas por la

Los textos y notas en sombreado han sido incorporados por primer@lectur@ a partir de las opiniones

- no siempre coincidentes - de los profesores:

Antonio Durán-Sindreu Buxadé – Profesor de la Universitat Pompeu Fabra

César García Novoa - Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Javier Martín Fernández – Profesor de la Universidad Complutense. Catedrático Acreditado.

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

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.

[4] [5]

realización de actividades profesionales ya que, en tales casos, su encuadramiento en el RETA no se produce por el mero hecho de ejercer una actividad profesional, sino por el grado de control efectivo que ostentan en la sociedad o por motivos de convivencia con quien así lo ostente; supuestos, no obstante, que en una interpretación analógica del art. 27 hay que concluir que los rendimientos que en tales casos se obtengan se califican, también, como procedentes de una actividad económica, siempre, claro está, que el socio deba estar incluido en el RETA o en una Mutualidad alternativa.

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

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

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

[4] “... Tipología de sociedades profesionales: sociedades profesionales y sociedades “de” o “entre” profesionales

ÁMBITO LEGAL DE APLICACIÓN	CARACTERÍSTICAS	NATURALEZA SOCIETARIA	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DEL SOCIO
Sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común (sociedades externas)	Sociedad Profesional “ <i>estricto sensu</i> ” a las que les es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	El socio presta los servicios profesionales y, en su caso, los no profesionales, “ <i>en</i> ” o “ <i>dentro</i> ” de la sociedad
	Sociedad Profesional en “ <i>sentido amplio</i> ” a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Mercantil	
Sociedades de ejercicio profesional de socio único (sociedades externas)	Sociedad Profesional en “ <i>sentido amplio</i> ” a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Civil	
		Mercantil	
Sociedades irregulares (sociedades de ejercicio profesional colectivo o en común – sociedades externas “ <i>estricto sensu</i> ” – bajo la apariencia de sociedades de medios)	Sociedad Profesional en “ <i>sentido amplio</i> ” a la que no le es de aplicación la Ley 2/2007	Mercantil	
		Civil	
Sociedades instrumentales para el ejercicio individual de la profesión (sociedades internas)	Sociedad no profesional de carácter instrumental	Mercantil	
		De medios	El socio presta los servicios profesionales “ <i>a</i> ” la sociedad y, en su caso, los no profesionales, “ <i>en</i> ” o “ <i>dentro</i> ” de la sociedad.
		De comunicación recíproca de resultados	
De intermediación			

[5] “...La norma no diferencia, al menos directamente, si hay o no una participación superior al 50 por 100. Lo hace indirectamente, en tanto quien tenga menos del 50 por 100 sólo accederá al RETA si posee el control de la sociedad mediante labores de administrador, dirección o gerencia. Tampoco atribuye directamente relevancia a la condición de administrador, pero el socio-administrador tendrá atribuidas funciones de dirección que determinan la inclusión en el RETA. Ni tampoco admite prueba en contra, como sí lo acepta la normativa de Seguridad Social. Se trata de una calificación legal: estaremos ante rendimientos de actividades económicas que deberán declararse como tales en el IRPF. Y ello supondrá que se aplicarán las mismas reglas de la propia Ley del IRPF relativas a cuantificación, retenciones y obligaciones formales de este tipo de rendimientos. ...”

Los textos y notas en sombreado han sido incorporados por primer@lectur@ a partir de las opiniones

- no siempre coincidentes – de los profesores:

Antonio Durán-Sindreu Buxadé – Profesor de la Universitat Pompeu Fabra

César García Novoa - Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Javier Martín Fernández – Profesor de la Universidad Complutense. Catedrático Acreditado.

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

[6]

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.

[6] Criterios de control efectivo a los efectos del régimen de encuadramiento en la Seguridad Social.

NATURALEZA DE LA NORMA	PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN	ENCUADRAMIENTO DEL SOCIO ADMINISTRADOR	ENCUADRAMIENTO DEL SOCIO "TRABAJADOR"
Dispositiva	Igual o superior al 50 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 33,33 %	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 25 % y funciones de dirección y gerencia	RETA	RETA
Presunción	Igual o superior al 50 % (conjuntamente con socios, con los que conviva, y con quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado)	RETA	RETA
Presunción	A juicio de la Administración	RETA	RETA

Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y en la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios profesionales "en" o "a" una sociedad profesional, sea "estricto sensu" o en "sentido amplio".

TIPO DE SOCIEDAD PROFESIONAL	PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES DEL SOCIO	ÁMBITO LEGAL DE APLICACIÓN	RÉGIMEN DE ENCUADRAMIENTO EN LA SEGURIDAD SOCIAL	CALIFICACIÓN FISCAL DE LA RENTA
Sociedad externa	"En" la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	Rendimiento de actividad económica/trabajo
Sociedad interna	"A" la sociedad	De medios	RETA o Mutualidad	Rendimiento de actividad económica
		De comunicación recíproca de resultados	RETA o Mutualidad	
		De intermediación	RETA o Mutualidad	

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

SOCIEDAD PROFESIONAL	PRESTACIÓN DE SERVICIOS DEL SOCIO COMO ADMINISTRADOR	ÁMBITO LEGAL DE APLICACIÓN	RÉGIMEN DE ENCUADRAMIENTO EN LA SEGURIDAD SOCIAL	CALIFICACIÓN FISCAL DE LA RENTA
Sociedad externa	"En" la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	"En" la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo (Administrador)
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

Régimen de encuadramiento en la Seguridad Social y la calificación fiscal de la renta que el socio obtiene por la prestación de servicios distintos a su condición como profesional o administrador "en" el seno de la sociedad profesional, sea "estricto sensu" o en "sentido amplio", por ejemplo, como director administrativo, de recursos humanos, etc.

TIPO DE SOCIEDAD PROFESIONAL	OTRAS PRESTACIONES DE SERVICIOS DEL SOCIO DISTINTAS DE LAS PROFESIONALES	ÁMBITO LEGAL DE APLICACIÓN	RÉGIMEN DE ENCUADRAMIENTO EN LA SEGURIDAD SOCIAL	CALIFICACIÓN FISCAL DE LA RENTA
Sociedad externa	"En" la sociedad	Es de aplicación la Ley 2/2007	RETA	Rendimiento del trabajo
		No es de aplicación la Ley 2/2007	Según control efectivo	
Sociedad interna	"En" la sociedad	De medios	Según control efectivo	Rendimiento del trabajo
		De comunicación recíproca de resultados		
		De intermediación		

Los textos y notas en sombreado han sido incorporados por primer@lectur@ a partir de las opiniones

- no siempre coincidentes - de los profesores:

Antonio Durán-Sindreu Buxadé – Profesor de la Universitat Pompeu Fabra

César García Novoa - Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Javier Martín Fernández – Profesor de la Universidad Complutense. Catedrático Acreditado.

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

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.*”^[7]”

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**^[8], 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.

[9] [10]

[7] “... el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha insistido en que el concepto de actividad económica es un concepto que se define por su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines y resultados, especificándose que una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación – entre otras, sentencias Comisión/Grecia (C-260/98), University of Huddersfield (C-223/03) y Götz (C-408/06)-. ...”

[8] “... En el IVA la definición de qué se entiende por actividad empresarial o profesional procede de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y de la interpretación que, de la misma, ha efectuado la jurisprudencia comunitaria. Y ésta, en estos casos, atiende a la existencia o no de una ordenación de factores productivos, afirmando el carácter empresarial siempre que esté presente tal organización [vid., por todas, la STJUE de 12 de noviembre de 2003 (Asunto C-154/08, Comisión vs. Reino de España)]. ...”

[9] “... Según esta jurisprudencia, los requisitos que ha de reunir una relación para considerarse que no cae en el ámbito de aplicación del impuesto, es la dependencia desde el punto de vista laboral y retributivo (derivado de un contrato de trabajo o cualquier tipo de relación jurídica) y ausencia de responsabilidad, es decir, que no soporte el riesgo económico de la actividad. Si el socio tiene una relación de dependencia derivada de un contrato laboral, por mucho que la ley del IRPF califique la retribución como rendimiento de actividades económicas estaremos ante un rendimiento no sujeto a IVA. Y por tanto no habrá que repercutir el impuesto.

[10] En idénticos términos se pronuncia la “VALUE ADDED TAX COMMITTEE” de la Comisión Europea en sus “workings papers” nos 786 y 799, de enero y julio de 2014, respectivamente, y que, en síntesis, afirman lo siguiente:

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

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

Los textos y notas en sombreado han sido incorporados por primer@lectur@ a partir de las opiniones

- no siempre coincidentes - de los profesores:

Antonio Durán-Sindreu Buxadé – Profesor de la Universitat Pompeu Fabra

César García Novoa - Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Javier Martín Fernández – Profesor de la Universidad Complutense. Catedrático Acreditado.

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

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 (...)” **[11]**,

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. **[12]** **[13]**

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.

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

[11] “...En mi opinión la calificación como rendimiento de actividad económica presupone la sujeción a IVA de las operaciones Acudiendo a la Ley española del tributo, concurren dos requisitos exigidos en su art. 5.Dos. De un lado, la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, se consideran actividades empresariales, entre otras, el ejercicio de profesionales liberales y artísticas. ... ”

[12] “ ...sobre todo, ... hay que tener en cuenta la postura del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y aunque el Tribunal ha propuesto una definición de profesional a efectos del IVA (sentencia Señora Urbing del TJUE de 11 de octubre de 2001 – ASjs 267-99, define las profesiones liberales como aquellas que “se ejercen con gran autonomía, tienen marcado carácter intelectual, requieren un nivel de cualificación, están sometidas a una reglamentación y en ellas el factor personal es muy importante), para entender si hay o no una actividad profesional se ha dado preferencia a la calificación formal de la relación. Para el Tribunal no hay actividad económica sujeta a IVA cuando la relación es calificada como laboral por los intervinientes. Destaca al respecto la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de octubre de 2007 (Asunto c-355-06 van der Steen), en la cual se afirma que una persona física cuyas actividades se realizan siempre en nombre y por cuenta de una sociedad, en cumplimiento de un contrato de trabajo no es sujeto pasivo de IVA. Y ello a pesar de que, en el caso concreto examinado, el sujeto era único accionista y administrador de la sociedad. Por tanto, parece que, en este punto, el Tribunal atiende al dato formal de la realización de un trabajo para otro en el marco de un contrato de trabajo, así como a la ausencia de asunción de riesgo. ... ”

[13] “ ... el IVA es un impuesto armonizado por lo que debe tenerse en cuenta el marco normativo comunitario, la Directiva 2006/112/CE, y la interpretación que de la misma se realiza por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y, por ello, la calificación de una renta como laboral en el derecho nacional laboral o administrativo, o la calificación como rendimientos del trabajo en el IRPF, no pueden condicionar su calificación a efectos de IVA. El Tribunal europeo ha dado preferencia a la calificación formal; esto es, cuando hay por el medio un contrato o relación laboral, no hay sujeción al IVA. ... ”

Los textos y notas en sombreado han sido incorporados por primer@lectur@ a partir de las opiniones

- no siempre coincidentes - de los profesores:

Antonio Durán-Sindreu Buxadé – Profesor de la Universitat Pompeu Fabra

César García Novoa - Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Javier Martín Fernández – Profesor de la Universidad Complutense. Catedrático Acreditado.

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

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 [14] [15]**, 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. [16]**

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.

[14] “...Es cierto que es posible una calificación distinta en el IRPF y el IVA (el caso del arrendador de un local comercial que obtiene rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF y su actividad está sujeta a IVA), pero no en las prestaciones de servicios que llevan a cabo los socios profesionales a su sociedad. Hemos de tener presente que la modificación operada en el IRPF se debe al carácter personalísimo de los servicios profesionales.”

[15] “ ... Es frecuente, incluso, que existan casos de divergencias en la calificación: la actividad de impartir cursos y conferencias puede tener una distinta tributación en IRPF (sujeció como rendimientos del trabajo) e IVA (sujeció al impuesto y, en su caso, exención). Los rendimientos derivados del arrendamiento de un local de negocio Las retribuciones percibidas por la cesión de derechos de imagen pueden tener en el IRPF la condición de imputación de rentas mientras que para el IVA, que tiene en cuenta la calificación laboral, son retribuciones laborales no sujetas. ... por lo que hay que rechazar que la calificación de estas retribuciones en el IRPF como rendimientos de actividades económicas conlleve la sujeció al IVA. Y no se pueden extrapolar las calificaciones en el IRPF al IVA. ... “

[16] “... a diferencia de otros operadores económicos, los profesionales siempre organizan por cuenta propia medios de producción, ya q ue su principal medio de producción es su trabajo y su propia capacidad personal. Salvo que se pruebe dependencia y ajenidad, siempre concurrirá la ordenación por cuenta propia de factores productivos. ... “

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

Aunque, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por ese motivo.

(NOTA: Se añade el siguiente cuadro comparativo, no incluido en la Nota Informativa de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria, únicamente a efectos comparativos. Este último párrafo ha sido modificado con posterioridad a la primera versión de la Nota de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria que se publicó en fechas anteriores. No obstante, se recuerda que esta Nota Informativa tiene carácter provisional y que se está a la espera de emisión de Informe o Consulta Vinculante por parte de la Dirección General de Tributos. Con ese carácter provisional debe tomarse, por tanto).

LA VERSIÓN ANTERIOR DECÍA:	LA VERSIÓN ACTUAL DICE:
<p>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:</p> <p>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.</p> <p>APARTADO 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (casilla 501, Realiza exclusivamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica)</p> <p>APARTADO 7. A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Casillas 608 o 609, según sea estimación directa normal o simplificada)</p>	<p>Aunque, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según se establece en el artículo 3.2 a) y la Disposición Adicional undécima del RGAT que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del IVA. Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por ese motivo.</p>

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

..

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 . Anexos.

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 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 incluidos [17]

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.”

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.

[17] 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