

Barcelona, 16 MARZO de 2015

Apreciados asociados,

INCIDENCIA EN EL IVA DE LA CALIFICACIÓN DEL RENDIMIENTO OBTENIDO POR SOCIOS PROFESIONALES COMO PROCEDENTES DE ACTIVIDAD ECONÓMICA 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 publicitada 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). Nota interna:

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 L1RPF 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 L1RPF 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 retación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas ya 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 7.5° 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 cuentera, 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.

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, unicamente 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 publicitó 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:

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. AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Casillas 608 o 609, según sea estimación directa normal o simplificada).

LA VERSIÓN ACTUAL DICE:

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.

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

Un cordial saludo.

DEPARTAMENTO FISCAL
Sánchez Larralde Asesores
Tel. 933 214 742 Fax: 934 106 348

www.sanchezlarralde.com