

Circular nº 6/ 2015

Retribución de profesionales socios de entidades mercantiles

23 de febrero de 2015

Distinguido Cliente:

Una de las modificaciones introducidas en la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas (IRPF), concretamente la relativa a la **definición de los rendimientos netos procedentes de una actividad económica**, ha puesto de nuevo sobre la mesa un tema que ha venido generando inseguridad a lo largo de los últimos años.

Nos referimos a la **calificación** que en el **ámbito del IRPF** debe otorgarse a los rendimientos de actividades llevadas a cabo por contribuyentes que a su vez son socios de las entidades para las que prestan sus servicios.

En el año 2012 la Agencia Tributaria emitió una nota (1/12) en la que manifestaba su criterio al respecto de esta materia en el siguiente sentido:

- a) **Socios miembros del órgano de administración y que realizan a su vez funciones de dirección, gerenciales y de administración.** La AEAT como resultado de sucesivas manifestaciones jurisprudenciales, acogió el criterio de la subsumisión de tales funciones como propias del cargo de administrador, considerando la relación de carácter mercantil y otorgando a las retribuciones correspondientes la calificación de retribuciones del trabajo.
- b) **Socios que realizan otras funciones a favor de la sociedad, servicios distintos de los propios del órgano de administración.** En este caso, estableció la necesidad de atender a los criterios de ordenación por cuenta propia y existencia de medios de producción en sede del socio, para calificar la renta como procedente de una actividad económica. De manera que, en caso de no concurrir tal ordenación por cuenta propia por existir dependencia y ajenidad en la relación con la sociedad y además, la inexistencia de

medios por parte del socio que presta servicios, cabía concluir la calificación como rendimiento del trabajo.

En cuanto a la dependencia y ajenidad, se hacía especial mención al porcentaje de participación del socio en la sociedad en la que presta servicios, de manera que la Nota concluía que en el supuesto de que la participación superara el 50 por 100% no podía entenderse que concurría tal dependencia y, en consecuencia, en este supuesto cabía hablar de ordenación por cuenta propia y finalmente de rendimiento procedente de la actividad.

En el tiempo transcurrido desde la emisión de la Nota y, especialmente en relación a esta segunda categoría de servicios (b), el criterio manifestado no resultó suficiente para eliminar las dudas respecto a la calificación de la renta correspondiente.

Probablemente este ha sido el punto de partida para la modificación incluida en la reciente Reforma operada y vigente desde el pasado 1 de enero de 2015. La relevante puntualización ahora introducida en la definición de actividad económica y que **afecta exclusivamente a las actividades profesionales**, señala que en el supuesto de concurrir:

- Contribuyente que desarrolla actividades **profesionales**,
- En favor de una entidad de la que a su vez es **socio** y,
- Que dicha entidad también realice actividades **profesionales** (interpretable),
- Cuando el contribuyente deba estar incluido en el régimen de seguridad social de **autónomos** en relación a los servicios que presta.

Tendrá la consideración de **rendimientos de actividad económica**.

Se trata de una objetivización que ha pretendido clarificar la duda a la que hacíamos referencia pero en la que sorprende la eliminación de toda referencia a la ordenación o disponibilidad de medios por parte de dicho socio profesional.

En cualquier caso, tal calificación conlleva una mínima incidencia práctica en la liquidación del IRPF, aunque sí afecta a la obligación del contribuyente a darse de alta en el censo de empresarios (según comentaremos a continuación), y, a efectos prácticos, al régimen de retenciones a cuenta del IRPF, dado que las rentas procedentes de la actividad económica están sometidas a una retención del 19% en el ejercicio 2015, mientras que las procedentes del trabajo lo están a la escala de gravamen progresiva aprobada al efecto.

A partir de esta modificación y ya desde el momento en que se publicó el Proyecto de Reforma, lo que sí ha generado es una importante inquietud en relación a cómo puede afectar esta nueva calificación en materia de IRPF en el **Impuesto sobre el Valor Añadido**, que no ha sufrido ninguna variación normativa en este aspecto y que, como conocemos es materia de la Directiva Comunitaria.

La AEAT, ha dado a conocer la pasada semana, un informe al respecto intentado dar respuesta a dicha cuestión **en materia de IVA**. La Nota, suscrita el 10/02/2015 concluye lo siguiente:

- La modificación en materia de IRPF relativa a la calificación como actividades económicas de los servicios profesionales referidos **no implica automáticamente que el contribuyente sea sujeto pasivo del IVA**.
- **Si** el socio realiza una **ordenación por cuenta propia de factores de producción**, entonces los servicios que preste estarán **sujeto al IVA**, lo que comportará las comunicaciones censales correspondientes y la **expedición de facturas** por los servicios que preste.
- **Si** en la relación entre el socio y la sociedad concurren las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios estarán **no sujetos a IVA**, por lo que **no** corresponderá la **expedición de facturas** aunque su calificación a efectos de IRPF conllevará su alta censal. Para estos conceptos se toma como referencia la doctrina del Tribunal Supremo, sala de lo Social:
 - o **Indicios de dependencia:** Asistencia al centro trabajo, sujeción a horario, desempeño personal de trabajo, inserción del trabajo en la organización, ausencia de medios del profesional.
 - o **Indicios de ajenidad:** trabajo elaborado a disposición de la empresa; precios, tarifas, clientes: decisión de la empresa; retribución fija o periódica; relación de la retribución con el trabajo efectuado y no con el riesgo inherente a la empresa.
 - o **Grado de participación del socio.** Esta cuestión resulta muy relevante, puesto que **la participación en la toma de decisiones sobre la organización diluye la dependencia y ajenidad**, salvo que el grado de participación sea puramente testimonial.

Como podemos observar esta Nota en materia de IVA nos sitúa en similar situación de incertidumbre que la mantenida hasta la fecha en materia de IRPF, y habrá que seguir analizando en cada caso los indicios que conllevan a una u otra consideración atendiendo siempre a cada realidad presente y futura, pero también a la pasada, considerando que, como hemos comentado, no ha existido modificación legal alguna en materia de IVA que motive cualquier cambio en el proceder del socio profesional.

Finalmente, cabe insistir en que dicha materia está plenamente sujeta a la Directiva Comunitaria y, existen pronunciamientos¹ del Tribunal de Justicia que otorgan a los indicios comentados de dependencia, ajenidad y participación en la sociedad una interpretación y alcance no plenamente coincidente con los expresados en la Nota de la AEAT objeto de la presente circular.

Quedamos como siempre a su disposición para cualquier aclaración adicional al respecto de la presente circular y, en su caso, además de los profesionales que habitualmente colaboran con su empresa, puede contactar con Lorena Marquina, Judit Rosell y Sergi Fandos.

Atentamente,
AUDICONSULTORES

La presente circular tiene como única y exclusiva pretensión la de facilitar a sus destinatarios una selección de contenidos de información general sobre novedades o cuestiones de carácter laboral, tributario o jurídico, sin que ello pueda constituir asesoramiento profesional de ningún tipo ni pueda ser suficiente para la toma de decisiones personales o empresariales.

© 2015 Audiconsultores Advocats i Economistes SLP. Todos los derechos reservados.