



A FONDO

RETRIBUCIÓN SALARIAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES MERCANTILES

en breve

En el presente artículo se comentan las consecuencias fiscales que la nueva redacción del artículo 27 de la Ley IRPF tras la reforma fiscal puede tener respecto a la forma de retribuir al socio, especialmente en lo referente a la obligación de facturar con IVA por sus servicios a la sociedad.

sumario

- Nueva redacción del artículo 27 LIRPF
- Sujeción a IVA de las retribuciones cuando no concorra ajenidad y dependencia
- ¿Qué se entiende por dependencia y ajenidad en nuestro derecho?

autor

David García Vázquez

Responsable Fiscalidad Costes Laborales de Alma Consulting Group



NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 27 LIRPF

Tras la reforma fiscal de fecha 28 de Noviembre del 2014, la nueva redacción del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas establece que tendrán la consideración de rendimientos de una actividad económica, los obtenidos por un contribuyente en el que se den las siguientes circunstancias:

1- Aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, impliquen por parte del contribuyente, la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos, 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.

2- Que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades profesionales de las incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, (Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre); además, el contribuyente deberá estar incluido a tal efecto, en el RETA, o en una Mutua de previsión social alternativa (Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados).

¿Cuáles son estas actividades de la Sección segunda? Las actividades incluidas en este epígrafe tienen todas ellas un carácter puramente profesional. Así por ejemplo, abogados, economistas, médicos, arquitectos, ingenieros... etc. La finalidad de este artículo no es otra que incluir como rendimientos de actividades económicas, los obtenidos por los socios de sociedades en las que se participa en el ejercicio de actividades profesionales y en las cuales el socio deba estar incluido en alguno de los citados regímenes especiales de cotización a la Seguridad Social. Se deberán incluir además, los rendimientos provenientes de actividades no profesionales (empresariales), en las que en la relación del socio con la sociedad no concurren las notas de ajenidad y dependencia.

SUJECCIÓN A IVA DE LAS RETRIBUCIONES CUANDO NO CONCURRA AJENIDAD Y DEPENDENCIA

En cuanto a los aspectos tributarios-IVA, en febrero de 2015, la AEAT ha publicado una Nota sobre la sujeción a IVA de las retribuciones sujetas al régimen del nuevo artículo 27 de la Ley de IRPF. Tal y como señala la AEAT, la actividad será por cuenta ajena (no sujeta a IVA) cuando concurra la ajenidad y la dependencia. En este sentido, 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”.

¿QUÉ SE ENTIENDE POR DEPENDENCIA Y AJENIDAD EN NUESTRO DERECHO?

Estos son conceptos jurídicos indeterminados que han sido objeto de diversa polémica e interpretaciones por numerosos sectores del ámbito del derecho. Así por ejemplo, si nos atenemos a la doctrina comunitaria al respecto, en la Sentencia del **Tribunal Superior de Justicia Europeo** de fecha 18 de octubre del 2007 (Caso Steen), se establece que: “El término “con carácter independiente”, excluye del gravamen

La finalidad del art. 27 de la LIRPF no es otra que incluir como rendimientos de actividades económicas, los obtenidos por los socios de sociedades en las que se participa en el ejercicio de actividades profesionales y en las cuales el socio deba estar incluido en alguno de los regímenes especiales de cotización a la Seguridad Social

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 su parte, el **Tribunal Supremo**, en sentencia del 19 de febrero del 2014, considera que se observa la nota de dependencia cuando se dan alguna de las siguientes circunstancias:

- Sometimiento a una jornada y horario.
- Poder sancionador del empresario al trabajador.
- Utilización de los medios y materiales de la empresa.



A FONDO

RETRIBUCIÓN SALARIAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES MERCANTILES

Para participaciones en el capital social de la entidad de más de un 50 %, no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o amenidad

- Lugar de trabajo en el centro del empresario contratante.
- Inserción del trabajador en la organización de trabajo del empresario que se encarga de programar su actividad.
- Necesidad de dar cuenta al empresario del trabajo realizado, controlando éste el resultado de la actividad.

La ajenidad supone que los resultados de la actividad laboral del trabajador van a pertenecer al empresario desde el momento de su producción. Pero a su vez, es también el empresario el que corre con los riesgos y responsabilidades que se deriven de la actividad empresarial. La doctrina más reciente de la **Dirección General de Tributos**, recogida en la Consulta vinculante de fecha 30 de julio del 2015 (entre otras) establece lo siguiente: “No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que “...en ausencia de las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos



por cuenta propia, en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto, desarrollan una actividad económica aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”.

Para concluir, debemos tener en cuenta que para participaciones en el capital social de la entidad de más de un 50 %, no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia (artículo 2.1.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo y doctrina en el mismo sentido del Tribunal Supremo).

Es importante tener en cuenta las consecuencias fiscales que este nuevo artículo 27 de la Ley IRPF puede tener respecto a la forma de retribuir al socio, especialmente en lo referente a la obligación de facturar por sus servicios a la sociedad con IVA. Es conveniente además examinar la retribución del socio, caso por caso. ■

El artículo 10 de la Directiva IVA 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

