

Boletín actualidad 241-2011



Página 1 de 7

Angel Luis Vazquez
Torres

Tf: + 34 607 900 777
Fax: + 34 912 208 144
alv@vazquezycia.com

Fuente: REAF

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

A mediados de junio pasado llegaron al REAF las primeras noticias de que la Agencia Tributaria había iniciado actuaciones de comprobación limitada de socios de sociedades, por IVA e IRPF, enviando propuestas de liquidación recalificando los ingresos obtenidos como rendimientos del trabajo, y declarados como tales, a rendimientos de actividades económicas.

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

El día 21 de junio el REAF remitió una carta al Departamento de Gestión de la AEAT expresando nuestra preocupación por este asunto y solicitando una reunión para intercambiar pareceres.

Finalmente, visto que no se daba una respuesta satisfactoria y con la información de que las actuaciones de comprobación se habían generalizado en una provincia, el día 11 de julio el REAF decidió enviar una Nota de prensa a los medios de comunicación denunciando estos hechos.

Parece ser que, a raíz de esto, responsables de la AEAT han señalado que se “frenaba” el envío de propuestas de liquidación y que se estudiarían, una a una, las alegaciones que se presentasen.

Más información: www.reaf.com

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

No obstante, la voluntad del REAF es intentar cerrar este tema para los contribuyentes incurso en el procedimiento y clarificar la situación tributaria de los socios de sociedades de cara al futuro.

2.- Situación de los contribuyentes que han recibido las propuestas de liquidación

2.1.- Perfil de los contribuyentes y propuestas de liquidación recibidas

Según lo que hemos podido saber, los contribuyentes que han recibido propuestas de liquidación por IRPF y por IVA son personas físicas, socios de sociedades, que prestan servicios a su sociedad y los califican como rendimientos del trabajo, teniendo un porcentaje de participación del 10% o superior. Las actividades económicas que realizan las entidades son muy diferentes.

Las propuestas de liquidación, “partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria” (según se expresa textualmente, aunque no se requirieron datos al contribuyente), están basadas en la calificación de las retribuciones que percibe el socio como rendimientos de actividades económicas, utilizando los importes que la entidad declaró en el modelo 190 en la clave de trabajo.

En consecuencia, la AEAT propone liquidación por el IRPF considerando rendimientos íntegros de la actividad, sin especificar de qué actividad se trata, los declarados por el contribuyente como rendimientos brutos del trabajo, se elimina la reducción propia de los rendimientos del trabajo y el rendimiento se determina en el régimen de Estimación Directa, en la modalidad Simplificada, con deducción, como único gasto, del 5% de provisiones y gastos de difícil justificación.

Por el IVA la propuesta de liquidación se realiza considerando como ingresos de la actividad económica, aunque tampoco se concreta la que es, los declarados por el contribuyente como rendimientos del trabajo, se dividen a partes iguales en los 4 trimestres del ejercicio comprobado, aplicándose el tipo general de IVA y sin deducción de cuota soportada alguna.

Naturalmente, la notificación de la propuesta de notificación abre el plazo de alegaciones de 10 días hábiles poniendo el expediente a disposición del interesado en las oficinas administrativas.

2.2.- Motivación administrativa

La motivación de ambas liquidaciones se basa en un somero análisis de los indicios de dependencia y ajeneidad que concurren en la relación socio-sociedad sin relacionarlos en ningún caso con el contribuyente concreto, notas muy importantes a la hora de distinguir un rendimiento del trabajo (si concurren) de una actividad económica (si no están presentes). Y ello siguiendo la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 y la del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, aunque, en realidad, lo que parece que hace la AEAT es tomar directamente los criterios de la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) N.º V1492-08 que, a su vez, se apoya en algún párrafo de la citada jurisprudencia.

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

Así, en primer lugar la motivación administrativa, recogiendo lo expuesto en la Sentencia citada del Alto Tribunal, menciona indicios comunes de la dependencia: asistencia del trabajador al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo que este designe; sometimiento al horario marcado por la empresa; desempeño personal del trabajo; inserción del trabajador en la organización del empresario; o la ausencia de organización empresarial del trabajador.

Asimismo se recogen los indicios de la ajeneidad también según la citada sentencia: entrega o puesta a disposición del empresario, por parte del trabajador, de los productos elaborados o de los servicios realizados; que las decisiones de precios, selección de clientes, o personas a atender las tome el empresario y no el trabajador; y que la remuneración pagada al trabajador esté relacionada con la actividad prestada, sin que el trabajador asuma el riesgo y lucro característico del empresario o del ejercicio libre de profesiones.

Una vez expresado lo anterior, y sin una mínima actividad administrativa que intente relacionar esos indicios con la realidad del contribuyente comprobado, se alude a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña diciendo que, no obstante lo anterior, este órgano jurisdiccional ha expresado que un argumento esencial para considerar que no concurren las notas de dependencia y ajeneidad es la condición de socio de quien proporciona los servicios o el trabajo, ya que la participación conlleva participar en las decisiones de la empresa sobre la actividad que desarrolla, diluyendo aquellas notas.

En resumen, sin analizar los indicios particulares del contribuyente de dependencia y ajeneidad con los que nos ilumina el Tribunal Supremo en este asunto, debido a que una Sentencia de un Tribunal de Justicia también considera relevante la condición de socio a estos efectos, se concluye que los servicios son propios de una actividad económica.

2.3.- Algunas cuestiones sobre la motivación administrativa

La motivación administrativa, como hemos dicho, se basa en la Consulta DGT V1492-08, la cual a su vez se apoya en las Sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña citadas.

En primer lugar, si nos paramos a leer entera la Sentencia del Tribunal Supremo, que es de la Sala de lo Social, vemos que en ella se trata de dilucidar la controversia suscitada por un Acta de la Inspección de Trabajo en la que se consideró que los servicios prestados, por unos odontólogos que habían suscrito contratos civiles de arrendamiento de obras cuyo objeto era la prestación de servicios profesionales a una clínica, eran de naturaleza laboral, concluyéndose que, efectivamente, en dichos servicios hay indicios de laboralidad y fallando en consecuencia a favor de la Inspección Provincial de Trabajo.

En esta Sentencia, que a su vez recoge otra jurisprudencia del Alto Tribunal y que es citada posteriormente en otros pronunciamientos sobre asuntos parecidos, se recogen una serie de conceptos tan ilustrativos como los siguientes:

La calificación de los contratos no depende de la denominación que las partes les asignen, sino de la configuración efectiva de los derechos y obligaciones que se deriven de los mismos.

Se perfilan los elementos esenciales (indicios) de las notas de dependencia y ajeneidad, que son las que encuadran la relación dentro de trabajo y no de actividades económicas, conforme a lo visto en el apartado 2.2. anterior.

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

El siguiente paso del razonamiento del Supremo “consiste en la proyección del anterior sistema de indicios sobre la relación de servicios médicos controvertida y en la aplicación al supuesto litigioso, en su caso, de los hechos indiciarios específicos utilizados por la jurisprudencia para la actividad profesional concreta del ejercicio de la medicina”.

Por lo tanto, el Tribunal en la referida Sentencia no se limita a darnos los indicios que se deben examinar para distinguir trabajo de actividad económica, sino que examina si existen en el supuesto de hecho planteado, llegando además a ver si en la actividad económica concreta de que trata la controversia existen indicios específicos.

En segundo lugar, la Sentencia de 27 de febrero de 2004 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de la Sala de lo Social, trata del despido de un socio de una compañía de servicios jurídicos; el socio venía configurando su actividad como profesional, abogado, pero exige una indemnización argumentando que la relación, realmente, era laboral.

Pues bien, el Tribunal también en este caso analiza el caso concreto que se juzga y, por ejemplo, en los Fundamentos de derecho hace constar que el demandante tenía despacho abierto al público como abogado en ejercicio, que prestaba los servicios con plena libertad y autonomía, sin que conste tampoco que se programen tales prestaciones por parte de la empresa, sin que conste sujeción a horario determinado, ni que existiera mecanismo alguno de control y supervisión por parte de la empresa y, por tanto, concluye que “en este cúmulo de circunstancias, (...), la relación mantenida entre los contendientes reviste los requisitos y caracteres propios de trabajos de colaboración o arrendamiento de servicios recogida en el artículo 1544 y siguientes del Código Civil ...”.

Después de todo este análisis y razonamiento es cuando esta Sentencia se refiere a la condición de socio del demandante diciendo al respecto, única y exclusivamente, que es “un dato de trascendencia en la litis”.

En tercer lugar, la Consulta DGT N.º V1492-08 se pronuncia sobre un caso en el que la sociedad consultante realiza una actividad profesional, que paga rentas del trabajo a profesionales no socios y rendimientos de actividades económicas a profesionales-socios, con los que se ha suscrito un contrato de arrendamiento de servicios por el que se comprometen a prestar servicios con carácter exclusivo a la sociedad y a los clientes de ésta, así como a participar en las funciones de gobierno y administración de la entidad según su capacidad e idoneidad. Las retribuciones se fijan en función del desempeño realizado y de la actividad de la sociedad. También tienen los socios que financiar las operaciones de la entidad otorgándole préstamos personales y, finalmente, disponen de gran flexibilidad y autonomía en horario y permanencia en el lugar de trabajo, ejerciendo la actividad de forma que quede garantizada su propia independencia.

El Centro Directivo, a la luz de las analizadas Sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que “a la vista de las características de la relación que une a los socios-profesionales con la entidad, se aprecia que no concurren las notas de dependencia y ajeneidad propias de la obtención de rendimientos del trabajo” y procede a calificar las retribuciones como rendimientos de actividades económicas.

A propósito de esta Consulta y como aclaración a la misma, la Dirección General nos remitió una Nota en la que después de resumir el contenido de dicha Consulta, en el apartado 2 se expresaba, textualmente, lo siguiente: “La consulta se basa en una detallada descripción de hechos que son objeto de análisis. En consecuencia, la

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

extensión del criterio derivado de la citada contestación debe realizarse, tanto en IVA como en IRPF, siempre caso por caso sin que quepa su aplicación general e indiscriminada a supuestos diversos”. La negrita es nuestra.

En el siguiente párrafo, también textualmente, la DGT dice lo siguiente: “ ... debe señalarse que la consulta V1492-08 no conduce a considerar que en todo caso las percepciones que reciben los socios profesionales de su sociedad deban calificarse como rendimientos de actividades económicas”. También nosotros hemos resaltado el texto en negrita.

2.4.- Procedimiento de comprobación utilizado

Las propuestas de liquidación provisionales remitidas por la AEAT se han realizado en el seno de uno de los procedimientos de gestión tributaria, el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

Según el artículo 136.2 de dicha ley, las actuaciones administrativas en este procedimiento se limitan a las siguientes actuaciones: examen de datos consignados por el obligado tributario y sus justificantes; examen de datos y antecedentes en poder de la Administración; examen de registros fiscales y sus justificantes; y requerimientos a terceros para aportar o ratificar la información que estén obligados a suministrar con carácter general.

Por otra parte, como el artículo 105.1 de la misma LGT establece que en “los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, y considerando que, según la jurisprudencia y la doctrina examinada, que trae a colación la propia oficina gestora para motivar estas liquidaciones, es preciso examinar caso por caso si concurren o no las notas de dependencia y ajeneidad en la relación socio-sociedad, ello implica que el procedimiento de comprobación limitada no sea el más adecuado para ello. En efecto, como en este procedimiento la Administración tiene muy limitadas sus facultades comprobadoras, es imposible que utilizando el mismo pueda llegar a calificar de una u otra manera las retribuciones percibidas por los socios.

Sin moverse de la oficina administrativa y sin llevar a cabo una mínima labor inquisitiva acerca del contrato escrito o verbal que une a socio y sociedad, del sometimiento o no a directrices y a horario, de la utilización o no de los medios de la sociedad para desempeñar su labor, entre otras averiguaciones, es imposible determinar la naturaleza de la relación.

2.5.- Algunas cuestiones relativas a la cuantificación de la cuota diferencial en IRPF y en IVA

Además de que la liquidación esté viciada de raíz en la calificación de la retribución, como hemos expresado antes, tampoco nos parece correcta la cuantificación de las cuotas diferenciales de IVA e IRPF.

En primer lugar, en referencia al IRPF, no se menciona la actividad que realizan los socios, cuando estos prestan servicios muy diferentes dependiendo de la actividad de la sociedad, de las necesidades de la misma y de la capacitación de esos socios.

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

Esa indeterminación no nos parece baladí. Naturalmente no es lo mismo una actividad económica empresarial que profesional y ello, además de poder tener trascendencia en las retenciones que haya efectuado el pagador, puede tener importancia a la hora de determinar el rendimiento neto. Así, si la actividad es una de las que se encuentra en el ámbito de la estimación objetiva, la determinación del rendimiento habría de llevarse a cabo por este sistema que es aplicable excepto renuncia.

Por otra parte, como decimos en el epígrafe 2.1. de esta Nota, en la determinación del rendimiento neto, aplicando Estimación Directa Simplificada, no se tienen en cuenta más gastos que el 5% de provisiones y gastos de difícil justificación.

Desde nuestro punto de vista, en el supuesto de que la retribución procediera de una actividad económica como considera la Administración, se debería dar al contribuyente la posibilidad de aportar los gastos correlacionados con los ingresos. En el supuesto de que no pudiera justificarlos, ello no significaría que no existieran, si no que el método de determinación del rendimiento neto aplicado no es el correcto, y que la regularización debería hacerse por el método de estimación indirecta, el cual es subsidiario y se aplica cuando se producen las circunstancias contempladas en el artículo 53.1 de la LGT, entre las que se encuentra el incumplimiento sustancial de obligaciones contables y registrales (letra b).

Por último, respecto al IRPF no parece muy acertado no tener en cuenta las cuotas satisfechas por el socio en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA), al estar perfectamente correlacionado con los ingresos, siendo a todas luces deducible.

En segundo lugar, en lo referente al IVA, la Administración se limita a dividir las percepciones anuales del socio entre los cuatro trimestres y a aplicar el tipo general del Impuesto sin deducción de cuota alguna.

Al igual que hemos dicho antes respecto al IRPF, no se determina la actividad realizada, lo cual impide la aplicación, en su caso, del régimen simplificado de IVA que es el que se debería de utilizar salvo renuncia. Asimismo, la actividad realizada podría estar exenta o sometida a un tipo reducido de IVA.

Tampoco parece que se haya desarrollado por la Administración una labor tendente a determinar si los ingresos se han generado regularmente a lo largo del ejercicio o no, lo cual puede tener clara incidencia en el cálculo de los intereses de demora.

Por último, tampoco en este Impuesto se ha preguntado al contribuyente si ha soportado cuotas en el ejercicio comprobado y, como ocurre en IRPF, el que no esté en posesión de los justificantes solo invalidaría el método de determinación de la cuota utilizado que, en ese caso, debería ser el de estimación indirecta.

2.6.- Otra doctrina relacionada

A continuación se relaciona, sin ánimo exhaustivo, diferente doctrina que admite implícita o explícitamente la calificación de los servicios prestados por los socios a la sociedad como rendimientos del trabajo y, en algunos de estos pronunciamientos, queda claro que para calificar el origen de las percepciones es preciso justificarlo.

RECALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO A RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS POR SOCIEDADES A SUS SOCIOS

3.- Conclusiones

1ª. A los contribuyentes a los que se ha notificado la propuesta de liquidación creemos que les conviene utilizar el trámite de alegaciones al existir razones de peso para que la Administración las estime.

2ª. Las propuestas de liquidación nos parecen incorrectas, principalmente, porque se apoyan en la consideración generalizada, en base a una consulta de la DGT (V1492-08), de que todas las retribuciones que perciben los socios por los servicios que prestan a la sociedad en la que participan se han de calificar como rendimientos de actividades económicas. Esto evidentemente no es así porque, según la jurisprudencia que cita la propia Administración y según la Nota de la DGT a la mencionada consulta V1492-08, hay que examinar caso por caso si concurren o no las notas de dependencia y ajeneidad y no se puede extender el criterio derivado de la contestación de manera indiscriminada. Y esta tesis se ve reforzada con la cuantiosa doctrina administrativa que se pronuncia en contra del criterio en el que se sustentan las propuestas de liquidación.

3ª. Siendo claro lo anterior, la propuesta de liquidación no puede ser correcta porque el procedimiento utilizado (comprobación abreviada) no faculta a la Administración para realizar las pesquisas necesarias para determinar si concurren las notas características de una u otra relación.

4ª. La liquidación del IRPF tampoco nos parece correcta porque no tiene en cuenta como gasto deducible el RETA, ni se da la oportunidad al contribuyente de justificar otros gastos deducibles o, al menos, de motivar que los tiene, lo cual invalidaría el método de estimación directa utilizado, debiendo la administración acudir a la estimación indirecta.

En cuanto al IVA la liquidación no es correcta por haberse limitado a dividir las percepciones anuales entre los cuatro trimestres y por no solicitar las cuotas de IVA soportadas y deducibles o, en el caso de que no se conserven justificantes, por no aplicar el método de estimación indirecta.

En ambos tributos es incorrecta la liquidación por no determinarse un elemento esencial, lo concreta actividad económica que realiza el contribuyente lo cual puede significar que en IRPF, y en algunos casos, el rendimiento neto se debiera calcular por estimación objetiva y, en IVA, que las operaciones pueden estar exentas o que les sea aplicable un tipo inferior al general.