

GARRIGUES

Propuestas de liquidación AEAT

- Tertulia Colegio de Abogados -

18 de julio de 2011

 GARRIGUES

Propuestas de liquidación AEAT

Introducción

- Las propuestas de liquidación emitidas por la AEAT de Málaga tienen por objeto regularizar la situación tributaria a efectos de IVA y, en determinados casos, de IRPF a personas físicas que son socios de Entidades Mercantiles (indistintamente, hay casos de socios con participación minoritaria – parece que siempre superior al 10% -, mayoritaria o al 50%) y, a su vez, perciben de dicha Entidad rentas del trabajo.
- De forma muy resumida, la postura de la AEAT es la de entender que estas personas, al tener condición de socios de las Entidades que les abonan las rentas del trabajo, no pueden desempeñar un trabajo con las notas de ajenidad y dependencia que presiden las relaciones laborales y, en consecuencia, concluye que los servicios prestados por estas personas a la Sociedad constituyen una actividad económica a efectos de IRPF y están sujetos y no exentos de IVA debiendo repercutir el correspondiente impuesto.



Propuestas de liquidación AEAT

Introducción (IV)

- La fundamentación de estas propuestas que se reitera en todos los casos, es la siguiente:
 - De un análisis conjunto de los artículos 5 y 7.5º de la Ley 37/1992 del IVA y artículos 17 y 27 de la Ley de IRPF, la AEAT llega a la conclusión que cuando concurren las notas específicas de ajenidad del trabajo y dependencia nos encontramos ante un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral y no sujeto a IVA.
 - Si bien enuncia los indicios que analiza la jurisprudencia (fundamentalmente del orden social) para determinar los casos en los que existe ajenidad o dependencia, sin entrar en el análisis de dichos indicios en el caso concreto, concluye afirmando de forma idéntica en todos los casos que la condición de socio es un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad, apoyándose para ello en una Sentencia del TSJ de Cataluña de 27 de febrero de 2004 (Jurisdicción Laboral), una Sentencia del TS de 7 de noviembre de 2007 (Jurisdicción Laboral) y una Resolución de la DGT de 18 de julio de 2008 (específica para determinados socios de sociedades profesionales).



Propuestas de liquidación AEAT

Introducción (V)

- En consecuencia, en los casos en los que el grado de participación no sea puramente testimonial o una “mera apariencia formal”, los servicios prestados a la citada Entidad, de la que resulta socio o partícipe, constituyen una actividad económica y están sujetos y no exentos del IVA.
- Los períodos objeto de comprobación han sido el 2007 (2T, 3T y 4T) y el 2008 (1T, 2T, 3T y 4T).
- El procedimiento seguido ha sido de comprobación limitada, uno de los procedimientos de gestión tributaria regulado en el artículo 136 y siguientes de la Ley General Tributaria.
- La AEAT ha comunicado su propuesta de regularización mediante propuestas de liquidación, concediendo un plazo de 10 días hábiles para formular alegaciones.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta

- Tener una adecuada comprensión y configuración de los distintos órganos de una Sociedad Mercantil (junta de socios y/o órgano de administración) así como la asignación de funciones en el ámbito de la misma a los integrantes de dichos órganos de la Entidad, no es una labor sencilla y debe tener en cuenta además de cuestiones estratégicas propias de la Entidad, cuestiones que afectan al derecho mercantil, al derecho laboral y también al derecho tributario o fiscal. A nuestro entender, cada Sociedad deberá hacer su propio análisis en función de su actividad, características y objetivos.
- En lo que se refiere a la vertiente fiscal de esta materia, en los últimos años estamos teniendo conocimiento de Resoluciones de algunos Tribunales y Organismos Administrativos que hacen recomendable una revisión detenida y particular de la configuración y estructura organizativa, funcional, societaria y de retribución de los distintos órganos societarios y sus miembros, pues de ellas se deduce un cierto endurecimiento en la exigencia en el orden fiscal del cumplimiento de la normativa de otros ámbitos del derecho.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (II)

- A modo de ejemplo:
 - Sentencias del Tribunal Supremo que niegan la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades del pago realizado a miembros del Consejo de Administración sin cumplir de forma rigurosa las exigencias de la normativa mercantil y/o abonarse en condición de alto directivo sin cumplir tales exigencias.
 - Práctica de algunas Comunidades Autónomas de negar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y, por ende, la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en base a una interpretación estricta y extrapolable del contenido de dichas Sentencias del Tribunal Supremo.
 - En el ámbito de las Sociedades profesionales, comunicados remitidos por parte de la Agencia Tributaria a los Colegios Profesionales de revisión de facturación realizada por los profesionales personas físicas a través de sociedades y posterior rectificación de la forma de regularizar estos casos, con plena remisión a las normas de operaciones vinculadas. Actuaciones inspectoras iniciadas.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (III)

- Centrándonos en las propuestas de liquidación remitidas por la AEAT, con carácter general podemos decir lo siguiente:
 - No es posible afirmar de forma generalizada y categórica y sin entrar en un análisis específico de cada concreto, que los servicios que presta un socio a una Entidad (sea Sociedad profesional o no) son prestados en el ámbito de una actividad económica sujeta y no exenta de IVA.
 - La norma fiscal, tanto en IRPF como en IVA, define de forma específica y, al margen de la normativa laboral o mercantil, lo que debe entenderse por actividad económica y prestación de servicios sujeta a IVA y éstos son los conceptos a los que debe atender la Administración para extraer las conclusiones en la materia objeto de discusión.

No en todos los casos coincidirán las conclusiones que quepa extraer por ejemplo en el orden laboral y desde el punto de vista fiscal. Y por supuesto, no en todos los casos será correcta y admisible la posición de la AEAT manifestada en las propuestas de liquidación notificadas.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (IV)

- La elección del método adoptado por parte de la AEAT para conseguir los fines que supuestamente se persiguen con esta actuación quizás no sea el más idóneo.
 - En primer lugar, porque para alcanzar las conclusiones correctas en relación a si los servicios prestados por un determinado socio a favor de la Sociedad en la que participa deben calificarse como actividad económica o no, exigirá una labor probatoria y revisión en profundidad de cada caso en particular que excede el ámbito de las comprobaciones abreviadas y no deberían haberse tomado medidas de carácter generalizado.
 - En segundo lugar, porque si dicha actuación no tiene afán recaudatorio, además de haberse pensado en otros mecanismos distintos a la propuesta de liquidación generalizada y directa que fijasen el criterio administrativo a futuro, podrían haberse instruido, al menos a efectos de IVA, procedimientos conjuntos con la Sociedad para que el efecto efectivamente fuese neutro (siempre que la Sociedad no esté en prorrata) .



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (V)

- Lógicamente, la casuística es tan amplia que habrá que analizar cada caso con carácter específico para determinar, en los casos en los que se decida no admitir la propuesta de la AEAT, los argumentos que puedan plantearse frente a la misma.
- Señalamos no obstante a continuación sólo algunas cuestiones de carácter general que suscitan las propuestas de liquidación notificadas y algunas Sentencias y Resoluciones de interés para el caso:
 - **Ausencia de labor probatoria por parte de la AEAT. No se han analizado los indicios necesarios para justificar la prestación de servicios por cuenta propia.**
 - Sorprende de la motivación de la propuesta de liquidación la simplicidad con la que la AEAT resuelve un tema ampliamente debatido y discutido por la doctrina científica, la propia Administración, los Tribunales del Orden Contencioso-Administrativo y del Orden Social.
 - La AEAT parece basarse casi en exclusiva en la condición de socio de la persona física objeto de regularización de la Entidad pagadora de las rentas del trabajo.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (VI)

- **Ausencia de labor probatoria por parte de la AEAT. No se han analizado los indicios necesarios para justificar la prestación de servicios por cuenta propia (Cont.).**
 - Son muchas las Resoluciones que tratan esta cuestión y en todas se deduce tanto la dificultad de concluir en un sentido u otro (actividad por cuenta propia o por cuenta ajena), como la importante carga probatoria que se exige a quien quiere desvirtuar la calificación inicialmente concedida.
 - Es curioso que la AEAT en las propuestas notificadas enuncia muchos de los indicios que analizan las Sentencias y Resoluciones recaídas en esta materia pero, sin embargo, ningún análisis realiza de los mismos bajo la asunción de que la mera condición de socio es determinante de la conclusión que alcanza.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (VIII)

- **Ausencia de labor probatoria por parte de la AEAT. No se han analizado los indicios necesarios para justificar la prestación de servicios por cuenta propia (Cont.).**
 - Enumeramos a continuación algunas de las Sentencias y Resoluciones que analizan supuestos relacionados con la cuestión debatida:
 - Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de octubre de 2007.
 - Resolución DGT 0800-02, de 27 de mayo de 2002.
 - Resolución DGT 155/2003 de 6 de febrero de 2003.
 - Resolución DGT V1357-05, de 7 de julio de 2005.
 - Resolución DGT V1492-08, de 18 de julio de 2008 y V0179-09, de 2 de febrero de 2009.
 - Resolución DGT Canarias V1365, de 26 de julio de 2010.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (IX)

- **Ausencia de labor probatoria por parte de la AEAT. No se han analizado los indicios necesarios para justificar la prestación de servicios por cuenta propia (Cont.).**
 - Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de fechas 26 de febrero, 17 de noviembre y 24 de noviembre de 2009.
 - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de noviembre de 2010.
 - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004 (jurisdicción social).
 - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid de 20 de julio de 2009 (jurisdicción social).
 - Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (X)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - *Por su parte, artículo 17.1 de la LIRPF establece que “se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que **deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)**”.*
 - *Por otro lado, el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XI)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - *Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.*
 - *El artículo 5, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente: 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.** En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."*



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XII)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - *El artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que no estarán sujetos al citado tributo los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.*
 - *Por último, el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CEE, dispone que «1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen **con carácter independiente**, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.*
2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XIII)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - *4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, 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, de todos los preceptos antes señalados podemos afirmar que al margen de lo que pueda determinarse con arreglo a la jurisdicción laboral y/o mercantil, la normativa fiscal contiene las definiciones propias de actividad económica a efectos de IVA y prestación de servicios sujetos a IVA y a ellas debe atenderse para decidir si los servicios que presta un determinado socio a favor de la Entidad en la que participa genera o no a efectos del IRPF rendimientos del trabajo o rendimientos de una actividad económica y si dicha relación constituye una prestación de servicios sujeta a IVA.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XIV)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - En este sentido, por su relevancia, debe destacarse la Sentencia del TJCE de 18 de octubre de 2007 que, analizando si una persona física que era socio único, administrador único y empleado único de una empresa de limpieza debía considerarse sujeto pasivo de IVA, concluye en sentido negativo sobre la base de una interpretación estricta de los conceptos “independencia” y “subordinación” regulados en la Directiva Comunitaria. Entiende el Tribunal que no procede entender en este caso que existe subordinación por 3 motivos principales y al margen de las consideraciones que pudiesen hacerse en otros ámbitos del derecho:
 - 1) Si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XV)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - **2)** En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.
 - **3)** En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad y en este caso, no lo soportaba el Sr. Van der Steen.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XVI)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - También es significativa la Resolución de la DGT de Canarias a este respecto, que analiza si la retribución percibida por una persona física, miembro del Órgano de Administración de una Entidad, debe o no calificarse como contraprestación de una operación sujeta a IGIC (muy similar a IVA). Resuelve la DGT señalando:
 - *“(...) La actividad de un miembro del Consejo de Administración está o no sujeta al IGIC no en función de su régimen de la Seguridad Social, sino de la naturaleza de su actividad. Por eso tenemos que examinar si el ejercicio del puesto de miembro del Consejo de Administración supone una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XVII)

- **La normativa fiscal tiene definiciones propias de actividad económica y servicios sujetos a IVA y a ellos debe atenderse para resolver la cuestión objeto de debate.**
 - *Ya se ha dicho, de acuerdo con el artículo 5.º 1 de la Ley 20/1991, que son actividades empresariales o profesionales, a efectos del IGIC, 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. Como es obvio, en el caso de las personas físicas que sean miembros del Consejo de Administración, **no existe esta ordenación del trabajo por cuenta propia. Todas sus actuaciones se desarrollan en el consejo con los medios materiales y humanos y bajo el entramado orgánico y empresarial de la sociedad de la que es consejero, y lo que es más importante, bajo las pautas de actuación propias de un órgano colegiado de una sociedad mercantil.** Por eso hay que entender que, aunque en estos casos no existe, como establece el artículo 13 del ET, una relación laboral que se encuentra acogida al contrato de trabajo, no hay ninguna duda de que la actividad la realiza en régimen de dependencia, y por tanto, nos encontramos ante una prestación que se lleva a cabo por cuenta ajena (que no es, por tanto, empresarial o profesional), lo cual determina que nos encontremos, de acuerdo con el artículo 9.º 3.º de la Ley 20/1991, ante una actividad que no está sujeta al IGIC por no realizarse por cuenta propia. (...)*



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XVIII)

■ Cuestiones relativas a la forma y alcance de la regularización propuesta:

Además de los aspectos ya señalados, otras cuestiones de forma que suscitan las propuestas notificadas (incluirlo o no en las alegaciones será una cuestión a valorar en cada caso) son las siguientes:

- Regularización mediante el procedimiento de comprobación abreviada.
- En relación al IVA, conforme al principio de neutralidad del Impuesto tantas veces nombrado por las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (entre otras, Sentencias TJCE de 8 de mayo de 2008, 21 de febrero de 2008 y 7 de septiembre de 1999), posibilidad de que se hubiese instruido un expediente único socio-sociedad para que el efecto de la propuesta fuese efectivamente neutro (salvo Sociedades en prorrata). Es cierto que la norma interna española establece un plazo de 1 año para repercutir el IVA (plazo matizado por el propio Tribunal Supremo), pero el principio de neutralidad permitiría defender la tramitación de una regularización fiscal única. De forma similar, la propia AEAT lo admitió en la nota remitida para regularizar el IVA de los profesionales que facturaban a través de sociedades (programa 12.500) .



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XIX)

■ Cuestiones relativas a la forma y alcance de la regularización propuesta:

Además de los aspectos ya señalados, otras cuestiones de forma que suscitan las propuestas notificadas (incluirlo o no en las alegaciones será una cuestión a valorar en cada caso) son las siguientes:

- Cuestiones relativas a la cuantificación de la regularización propuesta: no se prevé la deducción de posibles gastos en IRPF y/o cuotas de IVA soportadas relacionadas con la actividad, lo cual sería posible de contar con los documentos necesarios para ello.
- La determinación lineal de las cuotas de IVA cuya regularización se propone, puede alterar el cálculo de los intereses de demora.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XX)

■ Recomendaciones finales:

- Analizar en cada caso, a la luz de las circunstancias propias del mismo y, conforme a todo lo expuesto, si pudiera ser correcta la conclusión alcanzada por la AEAT en su propuesta así como el impacto (financiero, laboral, obligaciones formales, etc...) que tendría aceptarla (de concluirse que pueden existir indicios de ordenación por cuenta propia).
- En función de las circunstancias propias de cada caso, formular alegaciones frente a la propuesta de alegaciones recibida. A estos efectos, puede ser de interés:
 - Aportar el contrato de trabajo o documento que regule las funciones asignadas / determinación de la retribución / sujeción a la organización y estructura de la empresa, etc.. y que pueda justificar el tratamiento fiscal concedido.
 - Intentar interrumpir, antes del próximo 20 de julio de 2011, la prescripción que podría tratar de imputarse por la AEAT a la Sociedad para las cuotas de IVA soportadas deducibles correspondientes al 2º trimestre del año 2007, en los casos en los que no se esté conforme con la propuesta notificada.



Propuestas de liquidación AEAT

Valoración general de la propuesta (XXI)

■ Recomendaciones finales:

- Recibidas las resoluciones definitivas de la AEAT (previsiblemente, en octubre) favorables o desfavorables, valorar los argumentos a exponer en el eventual recurso, la forma de suspender o aplazar el pago y, en todo caso, analizar el tratamiento a conceder a futuro a las retribuciones satisfechas.

