**Calificación como rendimientos de actividades económicas de los rendimientos obtenidos por socios de sociedades profesionales**

La Ley 26/2014 da nueva redacción al **artículo 27 de la Ley del IRPF**,  para modificar, entre otras cuestiones,  la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades.

Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en **cuatro situaciones diferentes** por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden **dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas**.

En todas estas situaciones, en caso de **vinculación** (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior) será de aplicación el **artículo 18 de la Ley del IS** y **las retribuciones en cada una de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado**, salvo en lo correspondiente a la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones [art. 18.2 b) de la Ley del IS].

Se analizan brevemente cada una de estas situaciones y, en mayor profundidad, aquella situación a la que afecta la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

**1ª situación**: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones **inherentes al cargo de administrador**.

* **IS**: Gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto **no será** fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que supere el importe de la retribución fijada en virtud del **artículo 15. e) de la Ley del IS**.
* **IRPF**: Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para los años 2016 y siguientes.

**2ª situación**: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de **gerencia o alta dirección** derivadas de un contrato de carácter laboral.

* **IS**: Gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo15. e), último párrafo, de la Ley del IS.
* **IRPF**: Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

**3ª situación**: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.**

* **IS**: Gasto fiscalmente deducible.
* **IRPF**:
	+ Con **carácter general**, rendimiento del trabajo personal si **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.
	+ Rendimiento de la actividad económica si **no** **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

**4ª situación**: El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014.

* **IS**: Gasto fiscalmente deducible.
* **IRPF**: Rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la Ley del IRPF sometido a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

El **artículo 27.1 de la Ley del IRPF, en su párrafo tercero**, **califica imperativamente** como rendimientos **procedentes actividades económicas** aquellos en los que concurran **literalmente** todas y cada una de las circunstancias siguientes:

1. Que provengan de una entidad de la que sea **socio** el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
2. Que deriven de la realización de **actividades profesionales**, que son las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad.
3. Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (**RETA**), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial **(1)**.

**(1)** “1*. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla.****Se entenderá, en todo caso****, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos,****la mitad del capital social.***

***Se presumirá, salvo prueba en contrario****, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurran algunas de las siguientes circunstancias:*

*1º Que, al menos, la****mitad del capital****de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.*

*2º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la****tercera parte****del mismo.*

*3º Que su participación en el capital social sea****igual o superior a la cuarta parte del mismo****, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.*

*En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.”*

El **antecedente** de la modificación de este artículo 27.1 de la Ley del IRPF es la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de fecha **22/3/2012**, que se encuentra colgada en la página Wed de la AEAT.

**Criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT en tanto no se pronuncie sobre esta cuestión la DGT:**

En cuanto a la **tributación en el IRPF**, se establecen los siguientes criterios:

Como consecuencia de la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, a partir de ahora, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA.

**Además**, debe tenerse en cuenta que:

1. Para que resulte de aplicación lo anterior es necesario que **tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional**.

A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, **independientemente** de que por aplicación de la Regla 3ª.3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª.

En este sentido la Regla 3ª.3 de las Tarifas del IAE establece que:

*“3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2ª de las Tarifas,****deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas****”.*

1. Si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de actividades profesionales. **Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF**.

En cuanto a la **tributación en el IVA**, se establecen los siguientes criterios:

**El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el 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.

1. 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 (artículo 164 de la Ley del IVA).
2. 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 de la Ley del IVA.
**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 este motivo.

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

La  Ley 26/2014 da nueva redacción al artículo 27 de la Ley del IRPF, para modificar, entre otras cuestiones, la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades profesionales.

Estos socios pueden encontrarse en situaciones que generen la percepción de retribuciones por varias vías que pueden aparecer de forma aislada o simultánea.

Se comentan a continuación cuatro posibilidades. No obstante, antes de entrar en materia debe tenerse presente que si existe vinculación ya sea por ser administrador o por ser socio en el porcentaje del 25% o superior, las retribuciones deberán realizarse a valor de mercado. (Excepto las que se cuantifiquen en estatutos relativas al cargo de administrador).

1. Socio que ostente cargo de Administrador:

En caso de percibir retribuciones inherentes al cargo de administrador, se considerarán a efectos de IRPF como rendimientos derivados del trabajo personal. Será gasto deducible en el IS hasta la cuantía fijada en los estatutos de la sociedad, y el socio administrador tributará en su IRPF en concepto de rendimientos del trabajo. Esta retribución está sometida a una retención del 37% en 2015.

2. Socio que realiza funciones de gerencia o alta dirección:

Se considerarán también, al igual que en el caso anterior, rendimientos derivados del trabajo personal aquellas retribuciones que reciban este tipo de socios por el ejercicio de éstas funciones siempre y cuando estén amparadas en un contrato laboral. No es en este caso necesario que aparezcan reguladas o cuantificadas en estatutos.

3. Socio que realiza dentro de la sociedad actividades no incluidas en la Sección

Segunda de las Tarifas del IAE.

Los socios que realizan dentro de la sociedad actividades empresariales, si concurren las notas de ajeneidad y dependencia en su relación con la sociedad, tributarán por las retribuciones percibidas como rendimientos del trabajo. Si esas notas de ajeneidad y dependencia no se dan, se calificarán esas retribuciones comorendimientos de actividades económicas. Conviene aclarar que se consideran actividades empresariales, aquellas que NOse encuentran en la Sección Segunda de las Tarifas de IAE

4. Socio que realiza dentro de la sociedad actividades profesionales:

A diferencia de las actividades que se describen en el apartado anterior, las actividades profesionales son aquellas que se encuentran recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, además de ciertas actividades enumeradas en el Reglamento de IRPF (Autores o Traductores, Comisionistas y Profesores). En la nueva Ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, se establecen unos requisitos que se deben cumplir para que la retribución de este tipo de socios, tribute por rendimientos de actividades económicas. Estos requisitos son:

Que el retribuido sea socio o partícipe de la entidad.

Que los rendimientos deriven del desempeño de actividades profesionales.

Que esté dado de alta en el RETA o en una Mutualidad de Previsión Social que actúe como alternativa al RETA.

El Real Decreto 1/1994 de 20 de Junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, establece la obligatoriedad de darse de alta en este Régimen Especial, a quienes ejerzan las funciones de gerencia y dirección que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una entidad mercantil, capitalista, a título lucrativo, de forma habitual y directa, siempre que posean el control efectivo de la misma. El control efectivo se dará en todo caso cuando el socio posea el 50 % del capital social como mínimo. Además se presumirá este control efectivo, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

Por tanto, se puede concluir que los dos únicos casos donde la retribución obtenida por un socio tributará como rendimientos de actividades económicas, será cuando el socio desempeñe actividades empresariales y no se den las notas de ajeneidad y dependencia, y cuando el socio realice actividades profesionales cumpliendo los tres requisitos que se establecen en la nueva redacción del artículo 27.1 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre.

Para aclarar la posición de la Dirección General de Tributos respecto a la tributación de los socios de sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales, publicó la consulta de 13 de Abril de 2015 cuyo contenido clarifica todas las dudas que hasta el momento de su publicación se estaban generando en los diferentes impuestos que se ven afectados.

Así, se tiene que:

A partir de 2015, el párrafo tercero del art. 27.1 del IRPF, permite entender que la relación entre sociedad y socio tiene naturaleza mercantil si la actividad de la entidad está entre las de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y si el contribuyente está 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.

Es decir, ya no hay que valorar las circunstancias concurrentes en cada caso sino que, podemos entender que si se cumplen los requisitos de afiliación a la SS y encuadramiento de la actividad en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, que la actividad es a efectos del IRPF una actividad económica y que los rendimientos obtenidos por el socio de la sociedad a la que pertenece y a la que presta sus servicios tienen esa misma naturaleza.

Lo que sí añade como novedad esta consulta respecto de las emitidas con anterioridad es que la ubicación de la actividad en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE debe predicarse tanto de la actividad del socio para la sociedad como de ésta, aunque esté dada de alta en otras Sección del IAE; es decir, más allá de la ubicación formal en las Tarifas, la naturaleza de la actividad desempeñada, es la que califica.

Y una segunda novedad es la delimitación del ámbito subjetivo de las actividades profesionales que, a juicio de la DGT, no sólo son las que encajan dentro de la aplicación de la Ley 2/2007 (Sociedades Profesionales) sino, una vez más, todas aquellas que son subsumibles dentro de la Sección 2ª de las Tarifas del IAE.

Sobra decir que las remuneraciones por el desarrollo de actividades en las que no concurran estas circunstancias responderán a la calificación de rendimientos del trabajo.

Sin embargo, y a falta de una norma equivalente a la que acabamos de analizar, en el entorno del Impuesto sobre el Valor Añadido el examen casuístico en búsqueda de la calificación de la actividad sigue siendo imprescindible.

En efecto, tanto en la Ley 37/1992 (Ley IVA) como en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), el carácter independiente del desarrollo de la actividad es el determinante a la hora de someter una determinada prestación de servicios al impuesto.

Para terminar, la DGT señala que el principio de estanqueidad y la circunstancia de que el IVA es un impuesto armonizado permiten la casuística de que una misma actividad pueda ser entendida como laboral en el IRPF y como económica en el IVA, o al revés.

El análisis en lo que tiene que ver con el Impuesto sobre Actividades Económicas gira entorno al concepto de la ordenación por cuenta propia de la actividad. Si concurre en sede de la sociedad será ésta la sometida al impuesto; si concurre en el socio, será éste el obligado. Una vez más sometimiento a la casuística.

Como conclusión, puede constatarse que la Ley 26/2014 ha traído con ella una fuerte dosis de seguridad jurídica a la tributación por el IRPF del socio de las sociedades profesionales, que no es predicable del IVA o del IAE. Es de esperar un aluvión de consultas en los próximos meses con el fin de que la DGT analice en cada caso si los requisitos en que se desarrolla la actividad en cuestión permiten considerarla o no independiente y por tanto sometida a imposición en sede del socio.

NOTAS ADICIONALES SOBRE OPERACIONES VINCULADAS E IVA.

OPERACIONES VINCULADAS

Deberá tenerse en cuenta a tenor de lo que se establece el artículo 18 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades que en todo caso, estas retribuciones serán a valor de mercado si existe vinculación (más del 25 %), entre la empresa y el socio. Así pues en el reglamento de la citada ley, se establecen unos requisitos para que el valor de las retribuciones convenidas entre el socio y la sociedad se consideren a valor de mercado.

Que la sociedad sea una de las incluidas en el art. 108 de la Ley, más del 75 % de sus ingresos procedan de actividades profesionales, cuente con medios materiales y humanos adecuados y que el resultado anterior a la deducción de las retribuciones de la totalidad de socios-profesionales sea positivo.

La totalidad de las retribuciones de los socios-profesionales no sea inferior al 75% del resultado positivo anteriormente mencionado.

La cuantía de las retribuciones cumplan los siguientes requisitos:

Que se determinen en función de la contribución de los socios-profesionales  a la buena marcha de la entidad.

No sean inferiores a 1,5 veces el Salario Medio de los asalariados de la sociedad que realicen funciones análogas. En defecto de éstos, se tomará en cuenta en Salario Medio Anual del conjunto de contribuyentes previsto en el art. 11 del Reglamento de IRPF.

TRIBUTACIÓN EN IVA

La primera cuestión a plantearse una vez clarificada la tributación de las retribuciones de las que se viene hablando es que ocurre en el caso de calificarse como actividad económica, como incide en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo primero que hay que aclarar es que la calificación de un socio trabajador como profesional, no conlleva obligatoriamente la calificación como sujeto pasivo del IVA.

Para poder definir a un socio trabajador como sujeto pasivo del IVA, hay que atenerse a la definición de empresario o profesional que establece este impuesto.

El artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de noviembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, define el concepto de empresario o profesional a efectos del IVA. Literalmente establece en su apartado dos lo siguiente:

 “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.”

Es decir, el criterio más importante, a efectos de lo que nos interesa, es la implicación de existencia de ordenación por cuenta propia de los medios de producción materiales y humanos.

Por tanto, aquel socio trabajador que sus retribuciones queden amparadas en la denominación de actividades profesionales tendrá la obligación de devengar IVA y emitir factura cuando por su cuenta propia ordene los medios de producción dentro de la sociedad.