

Boletín Tributario Nº 1



Consejo General Coapi
España

28 de Abril de 2015

Circular 1-2015

Siendo preciso que todos los Colegios API y sus colegiados puedan disponer de información tributaria y laboral actualizada en relación con la actividad inmobiliaria, inauguramos el nuevo BOLETIN TRIBUTARIO para intentar mantenerles informados de forma periódica. En este primer número les remitimos cuatro notas informativas que consideramos podrán ser de su interés:

- ✓ 1ª).- Una resolución del TEAC acerca de la aplicación de Reducción del 20% de los Rendimientos Netos Positivos obtenidos por Sociedades Civiles, en el desarrollo de sus Actividades Económicas.
- ✓ 2ª).- La reforma del Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014)
- ✓ 3ª).- Nota Informativa de la Agencia Tributaria sobre la incidencia en el IVA de la calificación del rendimiento obtenido por socios profesionales como procedente de actividad económica introducida en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014. Y la repercusión que en la relación Socio/Empresa provoca esta modificación, en materia de formalización del cobro de emolumentos económicos y la nueva situación Fiscal del Socio, al verse obligado en muchos de los casos a causar Alta en el Censo de Empresarios y Profesionales (Modelo 037-036), para pasar a facturar sus servicios a su propia Empresa, en lugar de percibir el cobro de una nómina.
- ✓ 4ª).- La última versa sobre la base de cálculo y obtención de cuota deducible por IVA, en facturas emitidas por las agencias de viajes.

En Madrid a 28 de abril de 2015.

Asesoría Fiscal

REDUCCION RENDIMIENTOS EN SOCIEDAD CIVIL

Hasta ahora, los contribuyentes del IRPF que obtenían rentas por actividades económicas podían reducir en un 20% los rendimientos netos positivos procedentes de dichas actividades, siempre que se cumpliesen los siguientes requisitos:

- Que su cifra de negocios (para el conjunto de sus actividades económicas) no superase los cinco millones de euros.
- Que tuviesen una plantilla media de al menos un empleado e inferior a 25, y que dicha plantilla media no fuese inferior a la existente en el año 2008.

No obstante, cuando la actividad se desarrollaba a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (sociedad civil, comunidad de bienes), se plantearon dudas: dado que estas entidades no tributan (son los socios los que se imputan los rendimientos y los declaran en su IRPF), se planteó si el requisito de plantilla media debía cumplirlo la entidad o si lo debía cumplir cada socio:

- Si lo debía cumplir la entidad, la reducción del 20% podía aplicarse aun cuando ésta tuviese un solo empleado.
- Pero si debía cumplirlo cada socio, el asunto se complicaba ya que, si una sociedad civil con dos socios tenía un solo empleado, cada socio se “imputaba” medio empleado, por lo que no cumplía el requisito de plantilla mínima (un empleado) para aplicar el régimen.

Inicialmente Hacienda consideró que el criterio correcto era el segundo. Por tanto, cuando el número de empleados de la sociedad civil o de la comunidad de bienes era inferior al número de socios, negó la posibilidad de aplicar la reducción del 20% sobre los rendimientos, ya que el número de empleados imputable a cada socio era inferior a uno.

Sin embargo, una reciente resolución del TEAC ha modificado este criterio: Este tribunal considera que los requisitos y límites de la reducción del 20% deben cumplirse en la entidad (es decir, en la sociedad civil o en la comunidad de bienes, que es quien efectivamente ejerce la actividad económica), y no con relación a cada partícipe o cotitular, por lo que aunque la sociedad civil tenga un solo empleado, todos los partícipes podrán aplicar la reducción del 20% en su IRPF.

Por lo tanto, aunque este incentivo fiscal ha dejado de ser aplicable en 2015, este criterio podrá aplicarse en la declaración de IRPF de 2014. Además, si en los años anteriores no aplicó la reducción, podrán rectificarse las declaraciones y presentar una solicitud de devolución de ingresos indebidos alegando las razones esgrimidas por el TEAC. Se podrá hacer sólo con las declaraciones de 2010 a 2013, ya que todavía no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto por la ley.

NOTA SOBRE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LEY 27/2014)

SOBRE EL RÉGIMEN GENERAL

- 1) La nueva ley entra en vigor el día 1 de enero de 2015 y es de aplicación a los ejercicios posteriores esa fecha.
- 2) Regula de forma autónoma los conceptos de actividad económica (se suprime la exigencia de contar con un local exclusivamente afecto a la actividad en la actividad de arrendamiento de inmuebles) y de sociedad patrimonial, ampliando, en ambos supuestos, los requisitos para su consideración al grupo de sociedades si la sociedad de que se trate pertenece a uno conceptualizado como tal en el artículo 42 del Código de Comercio.
- 3) Las sociedades civiles con actividad económica han de declarar y tributar con arreglo a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.
- 4) Desaparecen los coeficientes de corrección monetaria que antes se aplicaban en el supuesto de venta de inmuebles a los efectos de determinar la plusvalía gravable.
- 5) Simplificación de las tablas de amortización que quedan referidas a 33 Elementos.
- 6) Se mantiene la libertad de amortización de elementos del inmovilizado material e intangibles afectos a investigación y desarrollo (excepto edificios) y para gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.
- 7) Los activos intangibles que tengan una vida útil definida se amortizan en función de la misma. Los de vida útil indefinida no se amortizarán contablemente, aunque, fiscalmente, la nueva norma permite deducciones anuales de la veinteaava parte de su precio de adquisición (en 2015, el 2%).
- 8) Limitación de gastos deducibles por atenciones a clientes al 1% del importe neto de la cifra de negocios.
- 9) Se regula con mayor precisión la deducción como gasto de las retribuciones percibidas por los administradores de sociedades en sus diversas modalidades.
- 10) Los intereses de préstamos participativos otorgados por empresas del grupo después de 20 de junio de 2014, pierden su carácter de deducibles.

- 11) No deducibilidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y cartera de valores a largo plazo y ello con independencia de la obligación contable de su cómputo, en su caso.
- 12) Limitación de compensación de bases imponibles negativas para todas las empresas.-
 - a) En 2.016 el 60% de la base previa a la compensación.
 - b) En 2.017 el 70% de la base previa a la compensación.
- 13) Se establece la exención en base de los dividendos percibidos de sociedades participadas, al menos, en un cinco por ciento, o de aquellas cuyo valor de adquisición hubiere sido superior a veinte millones de euros. Desaparece la deducción por dividendos obtenidos de participadas que no cumplan dichos requisitos.
- 14) Se regula de forma más pormenorizada la deducción para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna obtenidos por la tenencia de participaciones en sociedades no residentes.
- 15) Se suprimen las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios (salvo en empresas de reducida dimensión en las que se regula con límites similares a los actuales), por inversión de beneficios, las medioambientales y las de fomento de las tecnologías de la información, y se mantienen las relativas a I+D+i, las relacionadas con ciertas actividades culturales y las de fomento de empleo.
- 16) RESERVA DE CAPITALIZACIÓN.- Reducción en la base imponible previa a la misma y a la compensación de bases imponibles negativas, con el límite del 10% de la resultante, del 10% del incremento de los fondos propios por parte de sociedades que tributen al tipo general de gravamen, siempre y cuando constituyan una reserva indisponible por dicho importe y el incremento de los fondos propios se mantenga durante cinco años, salvo pérdidas justificadas.
- 17) Se atribuye a la Agencia Tributaria la posibilidad de comprobación, durante diez años desde su generación, de las bases imponibles negativas pendientes de compensación.
- 18) Los tipos de gravamen, salvo para empresas de nueva creación, SICAVS, SOCIMIS y BANCOS, entre otras, serán del 28% en 2015 y del 25% en 2.016.
- 19) Las empresas de reducida dimensión tributarán en 2.015 a los tipos del 25% (los primeros 300.000 euros) y del 28% (el resto de la base imponible) y en 2.016, al tipo del 25%.

- 20) Las entidades con importe de cifra de negocios inferiores a 5 millones en ejercicios iniciados en 2.015, con plantilla media inferior a 25 empleados, tributarán al 25%, siempre y cuando cumplan con el requisito de creación o mantenimiento de empleo.
- 21) El régimen de reestructuración empresarial se modifica en el sentido de que la regla general será la de su aplicación a todas las operaciones de reestructuración, de tal forma que, en su caso, habrá que comunicar que las mismas no se acogen a dicho régimen. La casuística de tales operaciones hace imposible una mayor concreción en este avance.

EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.-

- 1) Entrada en vigor para ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2.015.
- 2) Son de aplicación a sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo anterior haya sido inferior a 10 millones de euros. No serán de aplicación a entidades que tengan la consideración de PATRIMONIALES, según lo establecido en el artículo 5.2 de la ley.
- 3) Para el cómputo del importe neto de la cifra de negocios, cuando la entidad de que se trate forme parte de un Grupo de Sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, dicho importe se referirá al conjunto de las entidades pertenecientes al Grupo.
- 4) Los incentivos serán extensibles a los tres periodos impositivos inmediatamente siguientes al del ejercicio en que se supere la cifra de negocios de 10 millones de euros, siempre y cuando se haya tributado por éste régimen en los tres periodos impositivos anteriores y en algunos supuestos en los que haya sido de aplicación lo establecido con relación a las operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley.
- 5) El régimen de libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, se mantiene en similares condiciones a las establecidas en la normativa anterior. La cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento y el mantenimiento de la plantilla media de la empresa calculado con dos decimales.
- 6) Amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.- Se podrá aplicar el coeficiente de amortización que resulte de multiplicar por dos el que resulte de aplicar las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

7) Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.-
Hasta el límite del 1% sobre los deudores existentes a la conclusión del periodo impositivo y ello con independencia del reconocimiento de la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de la Ley y aquellos que no tengan la consideración de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, que no se incluirán entre los deudores referidos afectos al citado límite.

8) Reserva de nivelación de bases imponibles.-

- a) Si aplican el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del artículo 29 de la ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe (nunca más de un millón de euros).
- b) Nivelación que realmente supone un aplazamiento de pago del IS que habrá que reintegrar en los cinco periodos sucesivos si la entidad obtiene bases imponibles negativas en los mismos, hasta el importe de las mismas.
- c) La reserva es compatible con la establecida en el artículo 25 de la ley, aunque las dotaciones no podrán aplicarse simultáneamente a su cumplimiento.
- d) La reserva habrá de dotarse con cargo a los resultados del ejercicio en que se realice la minoración de la base imponible o, caso de no ser ello posible, la minoración de la base estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes en los que tal dotación fuere posible.

Nota informativa Agencia Tributaria

INCIDENCIA EN EL IVA DE LA CALIFICACION DEL RENDIMIENTO OBTENIDO POR SOCIOS PROFESIONALES COMO PROCEDENTE DE ACTIVIDAD ECONOMICA INTRODUCIDA EN EL ARTICULO 27.1 LIRPF POR LA LEY 26/2014

La presente nota tiene por objeto analizar las implicaciones que en el Impuesto sobre el Valor Añadido tiene la introducción de un nuevo párrafo tercero en el artículo 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

Conforme a dicho artículo los rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participe el contribuyente, derivados de la realización de actividades incluidas en la sección Segunda de las Tarifas del IAE (actividades profesionales de carácter general), se calificarán como rendimientos profesionales cuando el contribuyente esté 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.

Por tanto, se trata de determinar si un contribuyente cuyos rendimientos en el IRPF son calificados como profesionales por la definición legal del artículo 27.1 LIRFP conlleva la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

Consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

A) Derecho y jurisprudencia comunitaria:

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"*.

Por tanto, el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

En este sentido, el TJUE:

- En **sentencia de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90**, señala en relación con los recaudadores municipales del Ayuntamiento de Sevilla la no existencia de una relación de dependencia empleador-empleado porque "soportan el riesgo económico de su actividad".
- En **sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08**, concluye en relación con los registradores-liquidadores españoles la sujeción al IVA de sus servicios, "en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto".
- En **sentencia de 18 de octubre de 2007, asunto C-355/06**, considera la retención del sueldo del trabajador del impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social por parte del empresario como dato a tener en cuenta a la hora de analizar la condición de sujeto pasivo de un socio de una empresa dedicada a la prestación de servicios de limpieza.

B) Derecho, doctrina y Jurisprudencia nacional:

La **sujeción al IVA de los servicios prestados por socios-profesionales** ha sido analizado por las consultas de la DGT nº **V1492-08, V0179-09** y recientemente **V0933-14**. Todas ellas se remiten al concepto de empresario y profesional previsto en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 37/1992 y a la definición de actividad empresarial o profesional prevista en el artículo 5.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 (...)"

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea **prestada por cuenta propia**, razón por la cual el artículo 7.5º LIVA dispone que no estarán sujetos *"los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial"*.

Respecto a la consideración de la existencia de una relación de carácter laboral, la doctrina del Tribunal Supremo (Sala Cuarta, de lo Social) contenida entre otras, en las sentencias de fechas 7 de noviembre de 2007, 12 de febrero de 2008 y 29 de noviembre de 2010 puede resumirse en los siguientes puntos:

1º La calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.

2º Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.

3º Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción.

4º Los indicios comunes de **dependencia** son:

- la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario,
- el desempeño personal del trabajo, compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones,
- la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad, y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

5º Los indicios comunes de **ajenidad** son:

- la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados,
- la adopción por parte del empresario –y no del trabajador- de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender,

- el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo,
- el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones,

6º Por último, resulta especialmente relevante la condición de socio de los profesionales por cuanto a través de ella participan en las decisiones sobre la organización de la actividad desarrollada por la entidad y asumen riesgos, diluyendo de esta forma las notas de dependencia y ajenidad que pudieran existir salvo que el grado de participación en la entidad fuera puramente testimonial, o una "mera apariencia formal".

CONCLUSIONES:

El concepto de empresario o profesional a efectos del IVA se encuentra armonizado a nivel europeo, por lo que el tratamiento fiscal nacional de los ingresos percibidos por el contribuyente no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Directiva IVA. Por tanto:

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

b) 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 (art. 164 LIVA).

c) 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 LIVA.

Dado que, a efectos de IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores cumplimentando las siguientes casillas del modelo 036:

- **APARTADO 4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES Y LOCALES** (casillas 400, 402, 403 y 404) y las correspondientes al apartado 4B) Lugar de realización de la actividad.
- **APARTADO 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO** (casilla 501, Realiza exclusivamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica)
- **APARTADO 7. A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS** (Casillas 608 o 609, según sea estimación directa normal o simplificada)

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

Madrid, a 10 de febrero de 2015

Fuente: Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria de la AEAT.

FACTURA DE AGENCIA DE VIAJES SIN IVA DESGLOSADO

Hasta el año pasado, cuando se contrataba un viaje dentro de España (excepto en Canarias, Ceuta y Melilla), la agencia de viajes entregaba una factura con la indicación "Cuotas de IVA incluidas en el precio" y un IVA repercutido del 6%. Esto era así porque las agencias de viajes aplican un régimen especial según el cual sólo deben repercutir IVA sobre el margen que obtienen en cada operación. Entonces, para no desvelar dicho margen, se les permitía repercutir un IVA al 6%, impuesto que era totalmente deducible para el destinatario.

Sin embargo, desde 2015, las agencias de viaje ya no pueden repercutir el IVA del 6%, y como tampoco están obligadas a hacer ningún desglose, sus clientes tampoco pueden deducirse el impuesto soportado. Por ello, aparece la mención "IVA incluido"

No obstante, si el cliente tiene derecho a deducirse total o parcialmente el IVA que soporta, debe solicitarse a la agencia de viajes que renuncie al régimen especial y que le aplique el régimen general del IVA (dicha renuncia puede hacerse operación por operación). De esta manera, el IVA aparecerá desglosado en la factura, y podrá ser deducido.

En cualquier caso, no nos cansaremos de repetir que hay que ser cauteloso en las facturas por viajes. Si se deduce el IVA y es objeto de comprobación, hay que estar en disposición de justificar que el viaje se hizo por motivos empresariales/profesionales y que no se trató de un viaje privado, ya que Hacienda suele comprobar este tipo de gastos. Si piensa que puede tener problemas a este respecto, no solicite la aplicación del régimen general, ya que esta solicitud sólo es válida si el destinatario puede deducirse total o parcialmente el impuesto.