



Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo

Roberto Ignacio Fernández López

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar las consecuencias que origina en el ámbito tributario la regularización laboral de aquellas personas que, pese a cotizar en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, son calificadas por la Inspección de Trabajo y por los órganos jurisdiccionales del orden social como trabajadores por cuenta ajena. En los últimos tiempos esta circunstancia ha cobrado especial relevancia en relación con determinadas plataformas digitales y entidades prestadoras de servicios a través de aplicaciones informáticas. Con tal fin se estudian las implicaciones que dicho fenómeno presenta en los impuestos que afectan tanto a las empresas como a las personas físicas que desempeñaron un falso trabajo autónomo.

Palabras clave: «falso» trabajador autónomo; imposición sobre la renta; IVA.

Fecha de entrada: 18-02-2020 / Fecha de aceptación: 16-03-2020

Cómo citar: Fernández López, R. I. (2020). Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 5-40.



The tax implications of the labour regularization on fake self-employed work

Roberto Ignacio Fernández López

Abstract

This paper aims to analyze the tax consequences of the regularization of the employment situation of people who, despite of their register under the Special Scheme for Sole Traders or Self Employed workers, are qualified, by both the labour inspectorate and courts, as employed workers. This issue is becoming increasingly important due to the emergence of digital platforms and entities providing services through software applications. The impact of this «false» self-employed phenomenon on taxes concerning both individuals and entities will be studied in this report.

Keywords: «false» self-employed; income taxation; VAT.

Citation: Fernández López, R. I. (2020). Las implicaciones tributarias de la regularización laboral del falso trabajo autónomo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 446, 5-40.





Sumario

1. Introducción
2. La diferenciación entre el trabajador autónomo económicamente dependiente y el falso autónomo
 - 2.1. Cuestiones preliminares
 - 2.2. Los elementos de contraste
 - 2.3. La reconstrucción de la realidad jurídica
3. Consecuencias tributarias de la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Efectos para la persona física prestadora del servicio
 - 3.2.1. En el IRPF
 - 3.2.2. En el IVA
 - 3.3. Repercusiones para la empresa empleadora
 - 3.3.1. En la imposición sobre la renta
 - 3.3.2. En el IVA

Referencias bibliográficas



1. Introducción

Las nuevas formas de economía, en las que los usuarios o consumidores contratan los servicios que precisan a través de *apps* o aplicaciones informáticas, han dado lugar en los últimos años a una proliferación de ofertas de trabajo por las plataformas digitales que intervienen en dicho mercado de servicios (transporte, mensajería, repartos a domicilio, etc.)¹. Desde la Inspección de Trabajo y la Seguridad Social se ha considerado conveniente afrontar esta realidad determinando, en primer lugar, qué tratamiento ha de darse al personal al servicio de esas plataformas que desarrollan su actividad en el ámbito de la economía colaborativa y, en segundo término, detectando nuevas vías de fraude a resultas de la posible relación laboral que subyace entre las empresas intermediarias u oferentes de servicios y las personas que los prestan materialmente a los usuarios de los mismos.

En síntesis, se pretende averiguar si esas personas –habitualmente afiliadas al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos– actúan o no como verdaderos empleados laborales de las plataformas o empresas oferentes para, finalmente y en caso afirmativo, proceder a un correcto encuadramiento de trabajadores y empresas en el sistema correspondiente de la Seguridad Social². Piénsese que dicha anomalía conlleva una importante merma de ingresos para la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), toda vez que las empresas dejan de abonar las cotizaciones que les corresponderían como empleadoras –con el

¹ Según un informe de la Comisión Europea publicado en 2019, España es el país de la Unión Europea con el mayor porcentaje de trabajadores dependientes de plataformas digitales. *Vid.* Urzú Brancati, Pesole y Fernández-Macias (2019, p. 9).

² Si bien es cierto que el sector de la economía digital o de la llamada *gig economy* es el ámbito en el que más predomina el desempeño artificioso o incluso simulado de un trabajo por cuenta propia, desde luego no es el único. El abanico de posibilidades para que una persona, que se encuentre inscrita en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos en la Seguridad Social, preste en realidad sus servicios como un trabajador por cuenta ajena, es decir como asalariado, es muy amplio. En efecto, no son extraños o poco frecuentes casos de falsos trabajadores autónomos que operan para empresas de transporte, medios de comunicación, entidades privadas de formación, como *freelance* de programación o traducción, o incluso en el ámbito de las profesiones liberales (arquitectura, abogacía, etc.).

consiguiente ahorro de costes laborales– y los trabajadores hacen lo propio con las que deberían soportar como empleados por cuenta ajena. Es decir, se crea una realidad jurídico-formal a cuyo amparo las empresas evitan las contribuciones que deberían satisfacer a la Seguridad Social derivadas de su condición de empleadoras. En tal escenario, una de las líneas de actuación de la Inspección de Trabajo ha sido, precisamente, combatir el «falso trabajo autónomo» de tres formas: a) Elaborando protocolos y guías de actuación que permitan su descubrimiento y localización. b) Estableciendo un nuevo método de detección mediante cruce de datos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la TGSS. c) Diseñando un sistema para la búsqueda de empresas interpuestas que favorezcan esta tipología de fraude³.

Pues bien, en el presente estudio nos proponemos analizar las consecuencias que origina en la esfera tributaria la regularización de las personas físicas que pasan a ser calificadas por la Administración laboral como trabajadores por cuenta ajena de las plataformas digitales y entidades prestadoras de servicios a través de aplicaciones informáticas. Es decir, se trata de averiguar si una relación jurídica que la Inspección de Trabajo encuadra en la categoría del contrato de trabajo, a veces con ratificación posterior por los órganos jurisdiccionales del orden social, conlleva o debe implicar una regularización tributaria de las partes afectadas (empleador y empleado) bien por iniciativa propia o a instancia de la AEAT. Sin embargo, antes de abordar dicha cuestión como núcleo central de este análisis es necesario acometer, como paso previo, una delimitación de las diferentes categorías subjetivas que condicionan el encuadramiento en un determinado régimen de cotización de la Seguridad Social, para luego incidir en la correcta sujeción a las normas tributarias que resulten aplicables en función de esa categorización previa.

2. La diferenciación entre el trabajador autónomo económicamente dependiente y el falso autónomo

2.1. Cuestiones preliminares

Hasta la promulgación de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (LETA), las referencias a la figura del trabajador autónomo en el ordenamiento español se encontraban dispersas en normas sectoriales, destacadamente en el ámbito de la

³ Vid. Línea de Actuación 84 de la Resolución de 11 de abril de 2018, de la Subsecretaría de Empleo y Seguridad Social, por el que se aprueba el Plan Estratégico de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para el periodo 2018-2020 (BOE de 19 de abril de 2018). A su vez, la Línea de Actuación 88 de la citada resolución pone el foco de atención en la economía digital, al indicar que es preciso definir de manera específica un procedimiento operativo de trabajo en relación con las empresas que operan a través de plataformas en internet.

seguridad social y de la prevención de riesgos. Ello generaba, en no pocas ocasiones, ciertos desajustes o distorsiones regulatorias cuando a un mismo sujeto se le aplicaban disposiciones que incidían sobre diferentes aspectos atinentes al tráfico jurídico y a la realidad social propia de tales empresarios o profesionales. Así las cosas, si bien la mencionada ley ha pretendido crear un marco jurídico que sirva de referencia general para la categoría del trabajador autónomo, no puede llegar a considerarse una regulación completa, unitaria y sistemática de las múltiples cuestiones que afectan a este colectivo, aunque tampoco hay que restarle el mérito de abordar diferentes problemas de los autónomos desde ópticas distintas, especialmente desde el punto de vista laboral (Vega Vega, 2018, p. 30).

Al objeto del tema que nos ocupa, es oportuno traer a colación la definición descriptiva que ofrece del autónomo el artículo 1.1 de la LETA. De acuerdo con dicho precepto, el perfil de esta figura es el de una persona física que realiza de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otro sujeto, una actividad económica o profesional a título lucrativo, siendo indiferente que dicha actividad pueda conllevar o no la ocupación de trabajadores por cuenta ajena o que pueda desarrollarse a tiempo completo o a tiempo parcial. Si se analiza con detenimiento el concepto anterior puede observarse que condensa la mayoría de las notas identificativas de los factores que generan rendimientos de actividades económicas a la luz del artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... (LIRPF). En efecto, de conformidad con la normativa propia de dicho tributo, el factor trabajo combinado con el factor capital, o cualquiera de ellos por separado, convierten a una persona física en titular de una actividad económica siempre que, además, cumpla dos requisitos: que realice una ordenación por cuenta propia de medios de producción (bienes afectos) y de recursos humanos (trabajadores por cuenta ajena) o de uno solo de ambos, lo que comporta actuar fuera del ámbito de dirección de otra persona, es decir, desarrollar una actividad empresarial o profesional de forma independiente, personal y directa sin la interferencia organizativa de un tercero; y que tal actividad se desempeñe con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, lo que requiere un mínimo de habitualidad con el objetivo de obtener un lucro continuado en el tiempo.

Menor grado de afinidad existe, en cambio, entre el autónomo definido por el artículo 1.1 de la LETA y el concepto de empresario o profesional que ofrece el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Es cierto que el apartado 2 de este precepto define las actividades empresariales y profesionales de modo cuasiidéntico a como lo hacen los artículos 11.4 y 27.1 de la LIRPF, pero las diferencias saltan a la vista si la comparativa se hace con el artículo 5.1 de la LIVA, del cual se infieren los siguientes aspectos de interés: 1.º Frente a lo que ocurre en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por su naturaleza de impuesto personal, en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) es empresario o profesional no solo la persona individual sino también las personas jurídicas e incluso las comunidades de bienes, lo que por lo demás se aparta de la configuración propia del autónomo como persona física. En este sentido, el artículo 1.2 b) de la LETA reconoce como posibles autónomos a los comuneros de las comunidades de bienes y a los

socios de sociedades civiles irregulares, en el bien entendido de que siempre que los comuneros o socios sean personas naturales, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común. 2.º Los arrendadores de bienes son considerados empresarios a efectos del IVA, en tanto que en el IRPF el arrendamiento de inmuebles únicamente genera rendimientos de actividades económicas cuando se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. 3.º La habitualidad, aun siendo una característica de contornos un tanto imprecisos, se erige como un elemento consustancial al concepto legal de autónomo, pero en cambio no constituye una nota imprescindible al configurar el aspecto subjetivo del hecho imponible del IVA. Así se desprende, entre otros, del artículo 4 de su ley reguladora el cual, al definir el presupuesto de hecho del tributo, se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas «con carácter habitual u ocasional»; lo mismo ocurre, por citar otro ejemplo, con la calificación legal como empresario del urbanizador de terrenos y del promotor o constructor de edificaciones, que lo será, aun que dichas actividades se efectúen «ocasionalmente» (art.5.Uno d) LIVA).

Por lo demás, lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea desarrollada por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5.º de la 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». Esta norma interna se apoya, a su vez, en lo establecido en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a tenor del cual, «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»; por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva aclara que:

[...] 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 consiguiente, la ausencia de dependencia y ajenidad o, por decirlo de otro modo, el carácter independiente con que se desarrolla una concreta actividad económica constituye uno de los requisitos esenciales que determinan la sujeción al IVA⁴.

⁴ Dos ejemplos que afectaron al ordenamiento español en los que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) apreció la concurrencia del ejercicio independiente o por cuenta propia de una profesión u oficio, y por lo tanto la sujeción al IVA, han sido los atinentes a los servicios prestados por los recaudadores municipales y por los registradores-liquidadores a las comunidades autónomas.

En suma, los distintos preceptos anteriormente citados de la LETA, la LIRPF y la LIVA conforman un bloque normativo unitario que permite perfilar al autónomo como aquella persona física titular de una actividad económica que, tras haber causado alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores de la AEAT, vendrá obligado a cumplir las obligaciones que le correspondan como sujeto pasivo del IRPF y del IVA. A partir de ahí, una vez se le haya asignado el epígrafe correspondiente de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas (IAE) en el que se encuadre la actividad a desarrollar –al margen de que las personas físicas estén exentas de dicho tributo–, procede cursar la afiliación al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), lo que le otorga formalmente a ese sujeto carta de naturaleza como autónomo ante dicho ente público⁵.

Respecto a los primeros, la Sentencia del TJUE (STJUE) de 25 de julio de 1991 (asunto C-202/90 –NFJ006850–) argumentó que, si bien los recaudadores municipales –en este caso del Ayuntamiento de Sevilla– mantenían lazos evidentes con dicho ente territorial a quien prestaban sus servicios, fundamentadas en la impartición por este de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados. Para el Tribunal de Luxemburgo, lo determinante para conocer la naturaleza jurídica de la relación contractual es que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no solo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el ayuntamiento.

En la misma línea, la STJUE de 12 de noviembre de 2009 (asunto C-154/08 –NFJ035917–) concluye que los servicios prestados a las comunidades autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al IVA en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales personas físicas actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio (art. 9.1 de la mencionada directiva). Esto es así, razona la sentencia, ya que no concurren las notas 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.

⁵ A tenor del artículo 305.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS):

[...] estarán obligatoriamente incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena, en los términos y condiciones que se determinen en esta ley y en sus normas de aplicación y desarrollo.

A este respecto, la Administración de la Seguridad Social también ha querido atajar posibles situaciones de fraude, obligando a darse de alta en el RETA, cuando, a su juicio, la persona física desempeña realmente un trabajo por cuenta propia. Es lo que ha sucedido con la facturación que algunas cooperativas han venido realizando por cuenta de sus clientes o cooperativistas. Sin embargo, en tal hipótesis, no han faltado pronunciamientos judiciales que han rechazado esa obligatoria afiliación al RETA defendida por la Seguridad Social, basándose en que no concurría el elemento de la habitualidad, entendida como

2.2. Los elementos de contraste

Llegados a este punto, procede dilucidar si resulta factible establecer disimilitudes sustanciales entre aquellos trabajadores que, a pesar de concurrir *de facto* en ellos los elementos propios de un vínculo laboral y, por tanto, aun debiendo estar encuadrados *de iure* en el Régimen General de la Seguridad Social como empleados por cuenta ajena, cotizan en el RETA y aquellos otros que se acogen voluntariamente a este último, si bien desempeñan sus tareas casi en exclusiva para un solo sujeto de derecho, por lo que se les califica como trabajadores autónomos económicamente dependientes (TRADE). En el primer caso hay un encuadre formal en el RETA, pero el trabajador opera materialmente como empleado por cuenta ajena bajo las órdenes y directrices de un tercero. En cambio, en el segundo supuesto nos encontramos ante una persona física con una aparente autonomía funcional en el desempeño de una actividad por cuenta propia, aunque con una fuerte dependencia económica de un empresario que se convierte en el único o prioritario cliente que le contrata (por ej., el sector del transporte de mercancías por carretera).

Pues bien, no es posible deducir una regla inequívoca cuya aplicación conduzca a resultados objetivos en todos los casos analizados y que, además, permita una clara categorización conceptual entre los dos tipos de trabajadores enunciados⁶. Antes bien, es preciso acudir a una serie de indicios que, a juicio de la Inspección de Trabajo y de los pronunciamientos de la jurisdicción social, sirven para apuntalar la tesis de que una persona formalmente en situación de alta en el RETA en realidad está incurso en una relación laboral por

continuidad o periodicidad en el tiempo de desarrollo de la actividad económica, en las entregas realizadas o en los servicios prestados por los cooperativistas. *Vid.* <<https://www.arrabeasesores.es/blog/laboral/varapalo-seguridad-social-falsos-autonomos>> (Consultado el 3 de febrero de 2020). Además de la falta de habitualidad, otro factor que se ha valorado para excluir la obligatoriedad de la afiliación al RETA ha sido que el trabajador no perciba anualmente retribuciones superiores al salario mínimo interprofesional (SMI).

⁶ Como señala la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 195/2019 –NSJ060629–), que a su vez cita la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 3 de noviembre de 2014 (rec. núm. 739/2013 –NSJ050755–):

[...] la línea divisora entre el contrato de trabajo y otros vínculos de naturaleza análoga (particularmente la ejecución de obra y el arrendamiento de servicios), regulados por la legislación civil o mercantil, no aparece nítida ni en la doctrina, ni en la legislación, ni siquiera en la realidad social. Y ello es así, porque en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un «precio» o remuneración de los servicios, en tanto que el contrato de trabajo es una especie del género anterior, consistente en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo, pero en este caso dependiente, por cuenta ajena y a cambio de retribución garantizada. En consecuencia, la materia se rige por el más puro casuismo, de forma que es necesario tomar en consideración la totalidad de las circunstancias concurrentes en el caso, a fin de constatar si se dan las notas de ajenidad, retribución y dependencia, en el sentido en que estos conceptos son concebidos por la jurisprudencia.

cuenta ajena⁷. En otras palabras, tomando como modelo de contraste una serie de pautas de actuación a las que aludiremos de inmediato, resulta factible inferir distintos grados de autonomía funcional y económica en la prestación de un servicio para otro: desde el grado máximo (autónomo en sentido propio) hasta el grado mínimo (autónomo en sentido impropio o TRADE), quedando fuera de esta escala aquellos sujetos en los que su vinculación con un tercero es en realidad, a pesar del *nomen iuris* del contrato y de su inclusión formal en el RETA, mucho más cercana o afín a la de un empleado con su patrono (relación laboral) que a la de un empresario o profesional con su cliente (relación mercantil). Como vamos a ver, las dos primeras categorías (autónomo en sentido propio y en sentido impropio) están –con mayor o menor fortuna– plenamente asumidas por el ordenamiento español, en tanto que la tercera (falso autónomo) es una creación puramente artificial de los sujetos intervinientes en la relación jurídica, operando en la práctica como una simulación, por lo que en este último caso hay una verdad material que deberá prevalecer sobre la realidad formal; y es justamente en este punto donde la Administración de la Seguridad Social y, en su caso, la jurisdicción laboral salen al paso de una situación en la que, analizando las circunstancias concurrentes en la prestación del servicio de que se trate, concluyen que existen claros indicios de laboralidad con la subsiguiente recalificación de dicha relación jurídica como un contrato de trabajo.

En el primer estadio (autónomo en sentido propio) se encuentra aquel sujeto cuya prestación de servicios se acopla perfectamente a la ya apuntada definición del artículo 1.1 de la LETA: persona física que de modo habitual, personal, directo, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de un tercero, desarrolla una actividad económica o profesional a título lucrativo, y ello al margen de que le dé o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena o de que desempeñe esa actividad a tiempo completo o a tiempo parcial. Si tomamos como pauta medible la capacidad directiva sobre el negocio desarrollado, en un escalón por debajo del anterior se situaría el TRADE (autónomo en sentido impropio). Las características esenciales de este último figuran enumeradas en el artículo 11.1 de la LETA, donde destaca el hecho de que esa mayor dependencia económica viene determinada por la circunstancia de que al menos el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales proceden de un único cliente, que normalmente es otro empresario⁸.

⁷ Vid., a este respecto, la STS de 9 de diciembre de 2004 (rec. núm. 5319/2003 –NSJ016591–) y la más reciente STS de 29 de octubre de 2019 (rec. núm. 1338/2017 –NSJ061209–), ambas de la Sala de lo Social.

⁸ Adicionalmente, el artículo 11.2 de la LETA exige la concurrencia de los siguientes requisitos para el desempeño de una actividad económica o profesional como trabajador autónomo económicamente dependiente:

- a) No tener a su cargo trabajadores por cuenta ajena ni contratar o subcontratar parte o toda la actividad con terceros, tanto respecto de la actividad contratada con el cliente del que depende económicamente como de las actividades que pudiera contratar con otros clientes. Esta prohibición queda desvirtuada si se dan determinadas circunstancias de naturaleza familiar o personal en el TRADE.
- b) No ejecutar su actividad de manera indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier modalidad de contratación laboral por cuenta del cliente.
- c) Disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente.

Ello exige realizar una comparativa con los ingresos totales obtenidos por esa persona física de su actividad empresarial o profesional, incluyendo además otros posibles trabajos por cuenta ajena que desempeñe. Quedarían así fuera de los elementos económicos a contrastar otras eventuales fuentes de renta del TRADE como, por ejemplo, rendimientos de capital o ganancias patrimoniales derivadas de la gestión de su patrimonio personal o empresarial.

Por lo demás, el trabajador autónomo que reúna las condiciones establecidas en el citado artículo 11.1 de la LETA podrá solicitar a su cliente la formalización de un contrato de trabajador autónomo económicamente dependiente a través de una comunicación fehaciente. En el supuesto de que el cliente se niegue a la formalización del contrato, o cuando transcurrido un mes desde la comunicación no se haya formalizado dicho contrato, el trabajador autónomo podrá solicitar el reconocimiento de la condición de TRADE ante los órganos jurisdiccionales del orden social⁹. Esta previsión legal sirve para reforzar los factores diferenciales que presenta el TRADE frente al resto de los trabajadores autónomos o por cuenta propia, otorgándole un reconocimiento exclusivo frente a terceros que va más allá de la relación jurídico-mercantil trabada con su cliente prioritario.

En otras palabras, estamos ante una figura a la que el ordenamiento le dispensa una protección jurídica mayor que a la de un autónomo en sentido estricto, dada la naturaleza cuasilaboral de la relación creada entre el TRADE y el sujeto al que presta sus servicios de manera única o preferente. Prueba de ello es que sea la jurisdicción social la competente para el conocimiento de las pretensiones derivadas del contrato suscrito entre el TRADE y su cliente, lo mismo que para resolver cuestiones litigiosas relacionadas con el régimen profesional del TRADE (por ej., reclamaciones de responsabilidad que tengan su causa en accidentes de trabajo y enfermedades profesionales), o –por citar un último ejemplo– con la necesidad de intentar la conciliación o mediación previa al ejercicio de las acciones judiciales en la vía laboral ante el órgano administrativo competente¹⁰.

De todos modos, y no obstante los elementos diferenciadores apuntados, tanto el autónomo en sentido propio como el TRADE quedan sometidos al mismo régimen de afiliación y cotización a la Seguridad Social. En efecto, a tenor del artículo 1.2 d) de la LETA, el TRADE no pierde la condición de trabajador autónomo, lo que trae como consecuencia que, de acuerdo con el artículo 305.2 f) del TRLGSS, habrá de estar obligatoriamente incluido en el RETA. Esto significa que los TRADE deben cotizar al RETA en los mismos términos que los demás trabajadores autónomos, optando pues por una base de cotización que se encuen-

- d) Desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente.
- e) Percibir una contraprestación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente, y asumir el riesgo y ventura de aquella.

⁹ Vid. artículo 11 bis de la LETA.

¹⁰ Vid. artículos 17 y 18 de la LETA.

tre entre la mínima y la máxima¹¹. La obligatoria afiliación a dicho régimen de la Seguridad Social, junto con otros indicios probatorios suficientemente sólidos (contratación en nombre y por cuenta propia con proveedores de bienes y servicios, asunción del riesgo y ventura en el resultado de la actividad desempeñada, etc.), permiten deducir que ambos perfiles de cotizantes –los autónomos en general y los TRADE en particular– son titulares de una actividad económica a efectos del IRPF. Esta inferencia en el caso del TRADE queda confirmada además por el artículo 32.2.2.º de la LIRPF, al prever una reducción específica para este colectivo de contribuyentes en sus rendimientos netos de las actividades económicas¹².

Pues bien, la naturaleza un tanto singular del TRADE –por encontrarse a medio camino entre un autónomo en sentido propio y quien presta sus servicios a otro en régimen de dependencia laboral– lleva a plantear hasta qué punto su estatus jurídico puede llegar a confundirse o quedar subsumido en ocasiones en el de aquel otro sujeto que, *de iure*, debería formalizar su vinculación jurídica con un tercero por medio de un contrato de trabajo, con la consiguiente alta en el Régimen General de la Seguridad Social como trabajador por cuenta ajena, toda vez que su situación *de facto* se asimila a este último, a pesar de que formalmente cotice en el RETA. Como ya hemos avanzado, en esta hipótesis se encuentran quienes se han dado en llamar «falsos autónomos», ya que desempeñan un «falso trabajo autónomo». Así las cosas,

¹¹ Lo cual no impide que, de acuerdo con el artículo 25.2 de la LETA, la ley pueda establecer bases de cotización diferenciadas para los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

¹² En concreto, el mencionado precepto permite aplicar una reducción de 2.000 euros sobre el rendimiento neto de la actividad económica en el IRPF (que puede incrementarse cuando el rendimiento neto no supere una determinada cuantía o el contribuyente tenga una discapacidad), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. En caso de aplicarse la estimación directa simplificada la citada reducción es incompatible con la deducción del 5 % del rendimiento neto en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación.
- b) La totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios del sujeto pasivo deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), o bien que el contribuyente tenga la consideración de TRADE, conforme a lo dispuesto en el capítulo III del título II de la LETA, y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del susodicho precepto de la LIS.
- c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas del sujeto pasivo no puede exceder del 30 % de sus rendimientos íntegros declarados.
- d) Deberán cumplirse durante el periodo impositivo todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.
- e) El sujeto pasivo no podrá percibir rendimientos del trabajo en el periodo impositivo. No obstante, no se incumple este requisito cuando se perciban durante el periodo impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las enunciadas en el artículo 17.2 a) de la LIRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.
- f) Que al menos el 70 % de los ingresos del periodo impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- g) Que el sujeto pasivo del IRPF no sea miembro de ninguna entidad en régimen de atribución de rentas que realice actividades económicas.

corresponde ahora fijar las señas de identidad de este perfil de personas físicas que prestan servicios en exclusiva para un tercero con un grado de dependencia funcional, organizativa y económica que, según veremos a continuación, es incluso mayor que la de los TRADE.

2.3. La reconstrucción de la realidad jurídica

Como apuntamos anteriormente, la figura del falso autónomo solo se puede construir a partir de una serie de elementos concurrentes en cada supuesto concreto, por lo que aquí resulta crucial conocer el pronunciamiento de los tribunales de justicia del orden social y, en su caso, los informes de la Inspección de Trabajo sobre la materia en cuestión. Así, para la STSJ de Madrid de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060651–) el falso autónomo no cumple con los requisitos que el artículo 11 de la LETA estipula para el TRADE, tales como disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente.

Sirva también de muestra, por haber sido en su día una resolución pionera y afectar a un colectivo de personas de creciente importancia en el actual mercado digital de bienes y servicios, el supuesto analizado por la Sentencia 244/2018 del Juzgado de lo Social n.º 6 de Valencia, de 1 de junio de 2018 (rec. núm. 633/2017 –NSJ058529–)¹³. En el mencionado asunto litigioso la Inspección de Trabajo había levantado un acta de liquidación a una empresa, por considerar a una serie de personas como prestadoras a la misma de servicios laborales sin haber sido dadas de alta en el Régimen General de la Seguridad Social como trabajadores por cuenta ajena. Uno de ellos era un repartidor que demandó a la empresa por despido improcedente, alegando esta última la incompetencia de la jurisdicción social al no existir –a su entender– una relación laboral. Pues bien, aun tratándose de una resolución de instancia –como tal revisable ante órganos jurisdiccionales superiores–, el interés del citado fallo judicial estriba en que evalúa si en el caso enjuiciado concurren o no las características propias de la prestación laboral derivadas del artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores: trabajo voluntario, personal, dependiente, subordinado, por cuenta ajena y retribuido, al margen de la forma o denominación que las partes, errónea o interesadamente, quieran darle a dicha relación jurídica. Destaca en el razonamiento de la citada Sentencia 244/2018 el énfasis que pone en algunas de estas notas distintivas como herramienta de contraste para confirmar o descartar si se está ante una verdadera relación laboral. De todas ellas consideramos oportuno resaltar dos: la dependencia y la ajenidad.

La dependencia ha sido entendida como:

[...] el equivalente a la existencia de órdenes ajenas al trabajador sobre el modo de ejecución del trabajo, si bien no ha de entenderse como un concepto necesaria-

¹³ Dicha sentencia ha sido comentada por Álvarez Cuesta (2018, pp. 280-293).

mente rígido, como subordinación estricta en todos los aspectos y circunstancias de tiempo, lugar y modo, sino que también, en su modalidad flexible, es acomodación de la actividad laboral a los condicionamientos y programas de la organización productiva en la que aquella se inserta¹⁴.

En el caso que nos ocupa, la dependencia queda acreditada porque el trabajador afectado prestaba sus servicios siguiendo las instrucciones de la empresa y bajo las condiciones impuestas unilateralmente por la misma¹⁵.

Por su parte, siguiendo a Álvarez Cuesta (2018, p. 287), los tribunales han trazado como indicios demostrativos de la ajenidad, entre otros, los siguientes¹⁶: a) la entrega o puesta a disposición por parte del trabajador al empresario de los productos elaborados o de los servicios realizados; b) 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, etc.; c) el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y d) 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. Pues bien, con base en los parámetros anteriores, la mencionada Sentencia 244/2018 también aprecia la concurrencia de ajenidad en el asunto enjuiciado. En concreto, se constata que el repartidor afectado prestaba sus servicios bajo marca ajena y sin capacidad de organización empresarial, por cuanto quien recogía los datos del usuario o cliente final los almacenaba y los utilizaba para mejorar el negocio de la empresa titular de la plataforma digital que operaba a través de una aplicación informática.

Por todo ello, el mencionado pronunciamiento judicial concluye que la relación entre el trabajador y la empresa titular de la plataforma informática era de tipo laboral, con todas las consecuencias que ello implica en la Seguridad Social –inclusión en el Régimen General– y en la calificación de la ruptura de la relación jurídica como despido improcedente –derecho a la indemnización legal máxima estipulada para estos casos por la legislación laboral.

La tesis del Juzgado de Valencia ha sido confirmada en buena medida por otros pronunciamientos posteriores, entre los que cabe citar el voto particular formulado por el Magistrado Sr. Enrique Juanes Fraga a la STSJ de Madrid (Sala de lo Social) de 19 de septiembre de 2019

¹⁴ Vid. STSJ de Madrid de 26 de junio de 2015 (rec. núm. 320/2015 –NSJ061221–), citada por Álvarez Cuesta (2018, p. 284).

¹⁵ Así, aunque medie una cláusula contractual que recoja la libertad de la persona física para prestar los servicios requeridos, tal libertad de decisión no existe en realidad si la empresa sanciona encubiertamente la conducta del individuo con medidas de tipo económico, coercitivo o, incluso, con la resolución del contrato. Vid. Jalil Naji (2018, p. 6).

¹⁶ Vid. SSTS de 16 de noviembre de 2017 (rec. núm. 2806/2015 –NSJ057769–) y de 8 de febrero de 2018 (rec. núm. 3389/2015 –NSJ058369–).

(rec. núm. 195/2019 –NSJ060629–)¹⁷, y las SSTSJ de Madrid (Sala de lo Social) de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060651–, caso «Glovo»), la cual rectifica el criterio de la anterior, y de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–, caso «Deliveroo»).

En el asunto enjuiciado por la susodicha STSJ de Madrid de 27 de noviembre de 2019 (rec. núm. 588/2019 –NSJ060629–) se daba la circunstancia de que el trabajador que actuó como parte recurrente había suscrito en su día con la entidad demandada un contrato para la realización de actividad profesional como TRADE, lo que aparentemente inducía a pensar que la relación era de naturaleza mercantil y no laboral. Sin embargo, para la sentencia los hechos probados conducen a otra conclusión, ya que:

[...] no es posible encuadrar la prestación de servicios de quien hoy recurre en la figura del TRADE, desde el mismo momento que no acredita buena parte de las condiciones determinantes a que hace méritos el artículo 11.2 de la Ley del Estatuto del Trabajo Autónomo, tales como «disponer de infraestructura productiva y material propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente, cuando en dicha actividad sean relevantes económicamente» [párrafo c)], para lo que es suficiente comparar los avanzados instrumentos tecnológicos de los que es titular la demandada (plataforma digital y aplicaciones informáticas), y los medios tan poco significativos que aporta el actor (teléfono móvil y motocicleta). Tampoco concurre el requisito de «desarrollar su actividad con criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas que pudiese recibir de su cliente» [párrafo d)], capacidad de autoorganización que en su caso se demuestra prácticamente inexistente, sin que sea preciso insistir en lo ya argumentado para llegar a tal conclusión. Asimismo, tampoco asume el riesgo y ventura de su actividad [párrafo e)] (FJ 41.º).

Por consiguiente, la apariencia formal de una operativa económica como TRADE (existencia de un contrato de tal naturaleza, alta en el RETA, etc.) tampoco constituye un componente decisivo para rechazar de plano la calificación de la relación jurídica como de

¹⁷ El mencionado voto particular, luego de fijarse en la ajenidad y la dependencia como características sustanciales a la relación laboral, aprecia además dos circunstancias relevantes en el supuesto enjuiciado:

- 1.ª «No resulta dudoso que el actor percibía un salario como contraprestación por sus servicios, en este caso fijado por cada entrega realizada, es decir, por unidad de obra, como permite el artículo 26.3 del Estatuto de los Trabajadores, más una cantidad por kilometraje y tiempo de espera, habiendo percibido un montante anual de unos 18.000 euros. Es sabido que la elaboración de facturas con IVA, y la inclusión en el RETA, no son datos determinantes en la calificación de la relación».
- 2.ª «Tampoco es decisivo, dada la indisponibilidad de los derechos laborales –art. 3.5 ET– el hecho de que se concertase a instancias del actor un contrato como TRADE. En todo caso, el actor no cumple el criterio del artículo 11.b) de la Ley 20/2007, no ejecutar su actividad de manera indiferenciada con otros trabajadores que prestan sus servicios mediante contratación laboral con el cliente, ni el del artículo 11.d), desarrollar su actividad con criterios organizativos propios».

naturaleza laboral, pues la falta de concurrencia de las exigencias previstas en el artículo 11 de la LETA puede conducir precisamente a la conclusión contraria¹⁸.

Más clara ha sido, si cabe, la STSJ de Madrid de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–), la cual considera que, a la luz del artículo 11 de la LETA, la dependencia que rodea al TRADE es exclusivamente de naturaleza económica, lo que se traduce en que al menos el 75 % de sus ingresos proceda de un solo cliente. A partir de ahí, la citada resolución judicial entiende que, frente a esto:

[...] en el ámbito jurídico laboral el concepto de «dependencia» tiene un significado propio, que no se refiere solo a dependencia económica, sino que implica la sujeción o subordinación del trabajador a las órdenes e instrucciones del empresario, con incardinación en el ámbito rector, organizativo y de dirección de dicho empleador. Por consiguiente, para que pueda predicarse la existencia de una relación jurídica de «trabajador autónomo económicamente dependiente» (TRADE), será preciso que entre el TRADE que presta el servicio y quien lo recibe no concorra una situación de dependencia laboral: esto es, que el TRADE no quede sujeto al ámbito rector, organizativo y de dirección del empresario; y ello porque el TRADE posea su propia organización. [...] La realización por el TRADE de su actividad fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, comporta que el propio TRADE debe disponer de una organización propia y autónoma para el desempeño de su actividad (FJ 12.º).

En suma, las dos notas reseñadas de forma reiterada por la doctrina y los tribunales, dependencia y ajenidad, sirven de contrapunto a sendos elementos diferenciadores que, de conformidad con el artículo 11.2 de la LETA, son claramente identificativos de los TRADE:

- a) Capacidad decisoria y organizativa autónoma sobre medios materiales propios, necesarios para el ejercicio de la actividad e independientes de los de su cliente.
- b) Asunción del riesgo y ventura de la actividad, percibiendo una contraprestación en función del resultado de la misma. Así pues, si es una de las partes de la relación jurídica la que acuerda o impone lo que se paga, da órdenes de dirección, abastece de medios y decide a qué precio y cuándo se debe ejecutar la tarea, parece lógico concluir que la otra parte solo puede calificarse como trabajador por cuenta ajena y no como TRADE, por lo que la eventual afiliación y cotización de este último en el RETA solo estaría encubriendo una relación laboral entre las partes. En otras palabras, estaríamos ante una posible simulación contractual.

¹⁸ De hecho, tras los primeros reveses judiciales, algunas empresas han intentado eliminar los indicios de dependencia y ajenidad detectados en las resoluciones de la jurisdicción social y han optado por contratar a los trabajadores (muchos de ellos repartidores o *riders*) como TRADE, pero como estamos viendo tampoco esta última formalidad es garantía jurídica suficiente de que la relación subyacente no sea realmente de tipo laboral. *Vid.* Álvarez Cuesta (2018, p. 291).

3. Consecuencias tributarias de la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena

3.1. Consideraciones generales

Partiendo pues de la premisa de que la mera afiliación al RETA, el cobro de retribuciones por medio de facturas que incluyan el IVA, o incluso la suscripción de una póliza de seguro de responsabilidad civil, no constituyen por sí mismas circunstancias impeditivas de la eventual recalificación de la relación jurídica como de naturaleza puramente laboral, cabe plantearse a continuación qué posibles efectos tributarios pueden generar los pronunciamientos administrativos o judiciales firmes en los que se reconoce la existencia de esa relación. Dicho de otra manera, si la materia que nos ocupa no está ni mucho menos reservada al ámbito de la libre voluntad de las partes, sino que afecta de lleno al interés público por estar en juego ingresos de la TGSS y prestaciones públicas a cargo del Estado (desempleo, bajas laborales, incapacidad por accidente laboral, etc.)¹⁹, procede también analizar los efectos colaterales en los tributos devengados con arreglo a esa nueva reconfiguración jurídica.

Abunda en esta idea la Directiva 2019/1152/UE, al sostener que:

[...] el abuso de la condición de trabajador por cuenta propia conforme lo define la legislación nacional, ya sea a escala nacional o en situaciones transfronterizas, es una forma de trabajo falsamente declarado que se asocia a menudo con el trabajo no declarado. El falso trabajo por cuenta propia se produce cuando una persona es declarada como trabajador por cuenta propia aun cuando se cumplen las condiciones propias de una relación laboral, con el fin de evitar determinadas obligaciones jurídicas o fiscales. [...] La determinación de la existencia de una relación laboral debe guiarse por los hechos relativos al trabajo que realmente se desempeña, y no por la descripción de las partes de la relación²⁰.

¹⁹ Como indica la STSJ de Madrid de 17 de enero de 2020 (rec. núm. 1323/2019 –NSJ061117–):

[...] la calificación de las relaciones jurídicas como por cuenta propia o por cuenta ajena es materia de orden público, no sujeta a la libre autonomía de las partes; de modo que, cuando en una relación jurídica concurren materialmente las notas propias de la laboralidad, esta ha de considerarse una relación por cuenta ajena, aunque las partes la hayan calificado formalmente de otro modo; máxime cuando en dicha correcta catalogación jurídica no concurre solo un interés privado de las partes, sino también un interés público que viene dado por el debido encuadramiento en el sistema de la Seguridad Social y en relación con las cotizaciones y prestaciones de dicho sistema, así como en materia de desempleo, Fondo de Garantía Salarial, etc. (FJ 14.º).

²⁰ *Vid.* antecedente 8 de la Directiva (UE) 2019/1152/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea (DOUE de 11 de julio de 2019).

Invoca así la directiva la efectividad de la máxima según la cual «los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son»²¹, lo que exige atender a la naturaleza jurídica que se deriva de su contenido obligacional, todo lo cual no es sino corolario del principio de preferencia del fondo sobre la forma o sobre el *nomen iuris* que, errónea o interesadamente, las partes le hayan dado.

De este modo, surge la incógnita de cómo se articula el tránsito del ámbito laboral a la esfera tributaria en lo atinente a la regularización jurídica de los sujetos afectados (persona física prestadora de servicios y empresa). En principio, en la vertiente de los ingresos públicos, la resolución administrativa o judicial consistente en reconfigurar la relación jurídica como de tipo laboral debería tener efectos inmediatos en el tratamiento aplicable a las contribuciones a la Seguridad Social, por lo que procede regularizar las cotizaciones que el falso trabajador autónomo realizó mientras figuró afiliado al RETA, sustituyéndolas por las que le hubiesen correspondido al Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena. Es decir, considerada la prestación de servicios del trabajador dentro del marco de una relación laboral, el siguiente paso consiste en proceder a su afiliación y alta en el citado Régimen General con la ulterior cotización con arreglo a este último –durante el periodo máximo de los últimos cuatro años– tanto por parte del trabajador afectado como por la empresa con la que aparentemente mantenía una relación de tipo mercantil. Respecto al trabajador, lo pertinente será que la TGSS le compense la devolución a que tiene derecho de las cuotas indebidamente abonadas al RETA –como máximo de los cuatro últimos años– con los importes que le correspondería soportar a dicho sujeto por idéntico periodo de tiempo en el Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena. Así las cosas, el coste principal de la aportación económica a la TGSS por los servicios prestados y facturados correrá ahora a cargo del empleador, habida cuenta de que el falso autónomo ya vino contribuyendo como afiliado al RETA²². A pesar de que la disposición adicional segunda de la Ley General Tributaria (LGT) establece que «esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica»²³, se ha defendido que las cotizaciones a la Seguridad Social no solo deben encuadrarse entre las prestaciones patrimoniales de carácter público a que alude el artículo 31.3 de la Constitución²⁴, sino que además son asimilables a un tributo dirigido a sostener el complejo siste-

²¹ Proclamada por la STS de 8 de marzo de 1957.

²² Al margen de los posibles recargos e intereses de demora, no deben descuidarse las sanciones pecuniarias de que puede ser merecedora la empresa por no haber dado de alta al trabajador en el Régimen General de la Seguridad Social, según el artículo 40 del texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

²³ Es el TRLGSS (arts. 141 a 153) el que se ocupa de regular los aspectos básicos de tales recursos públicos en torno a tres elementos cuantitativos: las bases de cotización, los tipos de cotización y las cuotas de Seguridad Social o cotizaciones sociales.

²⁴ *Vid.* Auto del Tribunal Constitucional (TC) 306/2004, de 20 de julio, y Sentencia del TC 44/2011, de 11 de abril (NCJ054804).

ma de prestaciones de la Seguridad Social y, más concretamente, a un impuesto que grava a empresarios y trabajadores²⁵.

Más dudas se suscitan sobre las repercusiones en el terreno estrictamente tributario de la recalificación realizada por la Administración (Inspección de Trabajo y TGSS) o por la jurisdicción del orden social de la relación mercantil como de tipo laboral²⁶. La interconexión entre los dos ámbitos –tributario y laboral– parece evidente y, al menos en un plano práctico, así debería ser, pero no hay que desconocer que presupuestariamente la Seguridad Social y la Administración tributaria funcionan con independencia de caja, con la consiguiente separación en la gestión y recaudación de las exacciones públicas percibidas por cada una de dichas entidades. En cualquier caso, consideramos que esa reconstrucción jurídica en la esfera laboral y de la Seguridad Social quedaría huérfana de efectos para el interés público de no haber a la postre una regularización tributaria en el conjunto de los impuestos que afectan tanto a las empresas como a las personas físicas que vinieron prestando sus servicios para las mismas.

En este sentido, tal regularización tributaria puede producirse bien a iniciativa de cualquiera de los dos sujetos intervinientes en la relación prestadora de servicios o bien de oficio por la Administración con la incoación del correspondiente procedimiento de aplicación de tributos.

En el primer caso, los sujetos pasivos afectados podrán presentar, según consideren que existen créditos a favor o en contra de la Administración tributaria, autoliquidaciones complementarias o solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, respectivamente. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán instar –dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria– cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada (art. 122.2 LGT). Al contrario, cuando un obligado tributario considere que autoliquidaciones presentadas han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de aquellas de acuerdo con el procedimiento previsto en los artículos 126 a 130 del RGIAT²⁷. Si la rectificación originase la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora que corresponda.

²⁵ Vid. Pérez Royo (2000, pp. 887-888). En la misma línea se sitúan los estudios monográficos de Fernández Pavés (1996), Urquiza Cavallé (1997) y Martínez Azuar (2000). También puede consultarse como trabajo más reciente a Bertrán Girón (2017, pp. 78 y ss.).

²⁶ El *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social* ya apuntó en su momento a la necesidad de compartir «entre la Agencia Tributaria, la Tesorería General y la Inspección de Trabajo la información relevante sobre empleadores, trabajadores, altas, bajas, cotizaciones, rentas del trabajo declaradas, etc., que sea de utilidad inmediata para la prevención y el control del fraude» (2010, p. 56).

²⁷ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

La otra vía para regularizar la situación tributaria de los sujetos intervinientes en la relación, que pasa a calificarse ahora como de naturaleza laboral, es la instada de oficio por la Administración tributaria. Evidentemente, al no regir aquí un criterio de orden jerárquico, la AEAT no está vinculada por las resoluciones o acuerdos adoptados por la Inspección de Trabajo o la TGSS, pero un lógico principio de unidad de criterio, coordinación y coherencia de actuación dentro del conjunto de la Administración del Estado apela a la necesidad de que las decisiones adoptadas en un departamento ministerial tengan claros efectos en otro u otros cuando hay identidad de sujeto y objeto afectados sobre la cuestión controvertida. Por otro lado, entendemos que la tantas veces invocada autonomía calificadora del derecho tributario tendría escaso recorrido en el tema que examinamos, pues la permeabilidad interpretativa de determinados conceptos propios del derecho del trabajo y de la Seguridad Social en el ámbito de algunos impuestos como el IRPF, el impuesto sobre sociedades (IS) o el IVA está asumida sin mayor discusión. Pensemos, por citar algunos ejemplos, en expresiones o vocablos que ostentan el mismo significado en ambos sectores del ordenamiento jurídico como relación laboral, sueldos y salarios, cotizaciones a la Seguridad Social, etc.²⁸

Más clara semeja la vinculación de la Administración tributaria cuando la recalificación del falso autónomo como trabajador por cuenta ajena ha sido dictada mediante decisión judicial firme en el ámbito de la jurisdicción laboral. A tal efecto, la AEAT podrá apoyarse en la motivación de la resolución firme adoptada por la Administración laboral o por los tribunales del orden social para justificar la necesidad de reajustar los tributos liquidados o pendientes de liquidación por las dos partes de la aparente relación mercantil. También con base en esa labor probatoria previa desplegada por la Inspección de Trabajo o acreditada ante la jurisdicción laboral, cabe la posibilidad de que en el procedimiento de liquidación incoado por la Administración tributaria se pueda utilizar bien la facultad de calificación jurídica prevista en el artículo 13 de la LGT o bien la declaración de simulación regulada en su artículo 16²⁹. En ambos casos, aun secundando las tesis de los órganos propios del orden laboral, la Administración tributaria carece de la potestad para declarar por sí sola la nulidad del contrato formalizado o aparente, pues esta es una prerrogativa exclusiva de los órganos jurisdiccionales. Cuestión distinta es que el sujeto activo del tributo considere acreditada la falsedad de la relación mercantil y que, con base en la norma antielusoria del artículo 16 de la LGT, proceda a exigir los impuestos que correspondan con arreglo a la relación laboral realmente existente, pero sin que dicha calificación jurídica produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. Desde luego, habrá supuestos en los que no resultará excesivamente complejo apelar o acudir a la figura de la simulación relativa en el tema que estamos examinando, toda vez que la verdadera causa negocial que estaría detrás del contrato aparente (relación mercantil simulada) sería la del contrato de trabajo (negocio oculto o disimulado).

²⁸ Vid. artículos 17 y 19.2 de la LIRPF, artículo 15 i) de la LIS o artículo 7.5.º de la LIVA.

²⁹ Sobre la controvertida recepción en el ámbito tributario del concepto de simulación del derecho civil puede consultarse el trabajo de Ramírez Gómez (2017, pp. 6 y ss.).

Desde el punto de vista procedimental, conviene subrayar que la Administración deberá proceder a una regularización íntegra de los sujetos pasivos y de los impuestos que afectan a esas dos partes de la –ahora declarada o reconocida– relación laboral³⁰. Dicho de otra manera, en aras del principio de seguridad jurídica y para evitar un enriquecimiento injusto del sujeto activo del tributo, la AEAT no puede limitarse a aplicar un procedimiento de comprobación solo en aquel sujeto pasivo o en aquella figura tributaria de la que derive una liquidación a su favor, sino que deberá abarcar en su función regularizadora a todos los tributos que inciden sobre esas dos partes de la relación contractual, facilitando así la devolución de los ingresos indebidos que resulten procedentes o el ejercicio de derechos a favor de dichos sujetos, con posibles resultados cuantitativos de signo contrario e importe igual al de la citada liquidación tributaria³¹. En este sentido, pueden traerse a colación las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de febrero de 2010 (rec. núm. 30/2008 –NFJ052797–) y de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 28/2011 –NFJ046601–), en las que se corrobora la interconexión existente entre el IRPF, el IS y el IVA a los efectos de completar el objeto comprobado en cada uno de ellos cuando hay dos o más sujetos afectados por esa interrelación impositiva³². Así pues, la Administración tributaria deberá actuar con coherencia en el ejercicio de su potestad comprobadora y liquidadora, incidiendo tanto en lo que beneficia como en lo que perjudica al crédito tributario público, de modo que si soslaya la regularización íntegra del obligado tributario –por ej., no instando la devolución de ingresos indebidos, omitiendo la ampliación de actuaciones inspectoras o rechazando una posible revocación–, dicho sujeto podrá invocar el referido principio en el curso del procedimiento de aplicación de tributos.

Parece, pues, oportuno abordar a continuación las posibles implicaciones en los impuestos que recaen sobre la persona física prestadora del servicio y sobre la empresa respecto a la cual aquella pasa a ser considerada un trabajador por cuenta ajena sujeto a una relación laboral.

³⁰ Recordemos que, a tenor del artículo 103.1 de la LGT, «la Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa». Dicho precepto hunde sus raíces en el artículo 103.1 de la Carta Magna, que obliga a la Administración a servir con objetividad a los intereses generales, y a su vez compele a esta última a actuar con neutralidad de criterio, lo que implica el deber de valorar y examinar todas las circunstancias concurrentes en el procedimiento de regularización tributaria.

³¹ Sobre la construcción doctrinal y jurisprudencial del principio de regularización tributaria íntegra pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos: Bas Soria (2015, pp. 156 y ss.), García Moreno (2015), López Candela (2015, pp. 107 y ss.) y Miguel Canuto (2016, pp.19-22).

³² Citando ambas sentencias de la Audiencia Nacional, López Candela (2015, p. 111) señala que:

[...] la recalificación de una actuación del obligado tributario como actividad económica, laboral o la obtención de una renta de capital mobiliario requerirá siempre de una coherente calificación respecto de los demás impuestos afectados, sin que en modo alguno pueda invocarse el denostado y manido principio de la estanqueidad tributaria, de modo que la Inspección deberá realizar los ajustes necesarios, sin dejar de regularizar a favor del obligado tributario aquello que en coherencia le viene a favorecer como consecuencia de una regularización tributaria, como consecuencia de la aplicación del principio de respeto a los actos propios.

3.2. Efectos para la persona física prestadora del servicio

3.2.1. En el IRPF

Por el tiempo que se haya mantenido la aparente relación de naturaleza mercantil entre el falso autónomo y la empresa para la que prestó sus servicios es altamente probable que el primero haya determinado los rendimientos netos de su actividad económica bien en el régimen de estimación directa –normal o simplificada– o bien en el régimen de estimación objetiva. En este último, y como regla general, hasta el momento han estado excluidas las actividades profesionales.

Aun tratándose de un método opcional, la aplicación de la estimación objetiva por signos, índices o módulos está condicionada, entre otras exigencias, por la naturaleza de la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo del IRPF –la cual deberá estar expresamente incluida en la orden anual aprobada por el Ministerio de Hacienda– y por la necesidad de no superar unos determinados indicadores objetivos: volumen de operaciones, número de trabajadores, importe de las compras, superficie de las explotaciones y activos fijos utilizados³³.

En los supuestos analizados a lo largo de este trabajo, en los que la jurisdicción del orden social ha calificado la relación jurídica como de tipo laboral, cabe descartar como posible factor condicionante de la aplicación de la estimación objetiva la existencia de personas asalariadas a cargo del falso autónomo, pues hemos visto que este último suele prestar el servicio con unos mínimos medios materiales y con una ausencia total de recursos humanos dependientes de él. Más dudas se podrían suscitar con la premisa cuya concurrencia resulta inexcusable para que proceda el método de determinación del rendimiento neto de la actividad económica que nos ocupa, a saber, la inclusión de la respectiva actividad prestadora de servicios en la disposición ministerial que se dicta anualmente para regular las concretas especificaciones sobre la forma de aplicar el citado régimen estimativo de bases imponibles.

Por ser la más reciente, si tomamos como referencia la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre³⁴, se observa que algunas de las actividades en las que los órganos jurisdiccionales del orden social rechazaron la afiliación al RETA, por considerar el servicio prestado como un falso trabajo autónomo (esencialmente, repartidores a domicilio), figuran incluidas en dicha disposición ministerial. Es el caso, por citar un ejemplo, del «transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios» (epígrafe 849.5 de las Tarifas del IAE)³⁵. Así pues, no es descartable que algunos trabajadores que,

³³ Vid. artículo 31.1.4.^a de la LIRPF.

³⁴ Por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 30 de noviembre de 2019 –Orden de módulos–).

³⁵ Resulta llamativo que el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, no describa de igual manera

de iure, debieran estar encuadrados en el Régimen General de la Seguridad Social de los empleados por cuenta ajena hayan tributado en el IRPF en el método de la estimación objetiva.

En cualquier caso, tanto si se ha determinado el rendimiento neto de la actividad económica en estimación objetiva como si lo ha sido en estimación directa, resulta evidente que habrá que recalcular el importe de los ingresos computados y de los gastos deducidos en ese componente de la base imponible del IRPF ajustándolo a las cuantías que correspondan con arreglo a la recalificación de las rentas como rendimientos del trabajo.

Desde el punto de vista de la imputación temporal, si los importes realmente facturados por el falso autónomo a la empresa en ejercicios pasados fuesen equivalentes en términos cuantitativos a los sueldos y salarios que esta debiese abonarle al primero, esas contraprestaciones que se recalifican ahora como rendimientos de trabajo se atribuirán a los periodos impositivos en que fueron exigibles por su perceptor. Es decir, a nuestro juicio, procede aplicar la regla general de imputación temporal prevista en el artículo 14.1 a) de la LIRPF, incluso en el caso de que la persona física percibiese con retraso unos mayores rendimientos de trabajo con respecto a los rendimientos de actividades económicas satisfechos por la empresa a la que le prestó sus servicios. Así se desprende del inciso inicial del artículo 14.2 b) de la LIRPF, conforme al cual «cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles, se imputarán a estos». De igual modo, en la vertiente de los gastos deducibles, las diferencias positivas o negativas surgidas de las distintas cuantías de las cuotas sociales a favor de la TGSS (sustitución de cotizaciones al RETA por cotizaciones al Régimen General) se imputarán a los periodos impositivos de los respectivos devengos de tales cuotas³⁶.

Cuestión distinta es que exista una resolución judicial firme dictada en el orden social en la que se disponga que la persona física tiene derecho a percibir salarios atrasados por el tiempo que le facturó a la empresa como falso autónomo (por ej., porque el sujeto pasivo del IRPF cobró un importe inferior al SMI, por existir vacaciones devengadas y no disfrutadas, etc.). En

la actividad comprendida en el epígrafe 849.5, pues hace referencia a «Servicios de mensajería, recaería, reparto y manipulación de correspondencia», sin exigir el requisito adicional de que se efectúen «con medios de transporte propios». Es decir, la Orden de módulos está restringiendo sin amparo jurídico que lo justifique el ámbito material de la actividad descrita por el Real Decreto Legislativo regulador del IAE, máxime cuando la primera es una disposición de rango reglamentario que, además, establece en su artículo 1.2 que «la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas».

³⁶ En este sentido, la Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) de 24 de septiembre de 2019 (V2609/2019 -NFC073812-) consideró que, ante el caso de un autónomo a quien la Inspección de Trabajo le exigía unas mayores cotizaciones al RETA por haber disfrutado indebidamente de una tarifa plana en la afiliación a dicho régimen especial, «tanto las cuotas como las diferencias de cuota del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos que la consultante adeuda a la Tesorería General de la Seguridad Social se imputarán a los periodos impositivos de los respectivos devengos de aquellas cuotas, con independencia del momento en que se efectúe su pago».

tales casos, entendemos que la norma aplicable es la regla especial del artículo 14.2 a) de la LIRPF, con lo que el trabajador por cuenta ajena deberá imputar esos mayores sueldos y salarios al periodo impositivo en que dicha resolución judicial adquiera firmeza³⁷.

Así pues, la inclusión de la persona física en el Régimen General de la Seguridad Social, como consecuencia de una resolución de la Inspección de Trabajo o de un fallo judicial firme del orden social, en la medida en que implique la existencia de una relación laboral entre dicho sujeto y la empresa para la que prestaba sus servicios, tendrá una clara incidencia tributaria en los rendimientos por él percibidos, los cuales fueron considerados por las partes como rendimientos de una actividad económica durante la vigencia de esa relación contractual (art. 27.1 LIRPF), por lo que ahora procederá atribuirles la naturaleza de rendimientos del trabajo, cuantificarlos por los importes facturados a la empresa en el pasado y aplicarles las oportunas reglas de imputación temporal. Con tal planteamiento, la citada persona física deberá incluir en sus declaraciones sustitutivas del IRPF –correspondientes a los periodos impositivos en que actuó como falso trabajador autónomo– los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por los servicios prestados a la empresa contratante, rendimientos que por consiguiente abandonarán en esas declaraciones sustitutivas su previa calificación y cuantificación como rendimientos de actividades económicas³⁸. Entre otros aspectos a regularizar, el sujeto pasivo del IRPF reemplazará los gastos y reducciones que vino aplicando para hallar los rendimientos netos reducidos de actividades económicas –con base en los arts. 30, 31 y 32 LIRPF– por las deducciones y reducciones previstas para los rendimientos de trabajo en los artículos 19 y 20 del mismo texto legal³⁹. Como es de sobra conocido, su artículo 19.2 a) cita expresamente las cotizaciones a la Seguridad Social como gasto deducible para determinar los rendimientos netos de trabajo⁴⁰.

³⁷ A tenor de esta norma, «cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al periodo impositivo en que aquella adquiera firmeza».

³⁸ *Vid.* Resoluciones de la DGT de 4 de julio de 2016 (V3098/2016 –NFC061099–) y de 26 de abril de 2019 (V0908/2019 –NFC071981–).

³⁹ También habrá que tener en cuenta otros posibles beneficios fiscales que el sujeto pasivo del IRPF, en su caso, haya disfrutado en aquellos periodos impositivos en los cuales, al menos aparentemente, actuó como titular de una actividad económica, y que ahora también deberá regularizar al ser considerado como percceptor de rendimientos de trabajo. Pensemos, por ejemplo, en las deducciones en cuota previstas en las normas autonómicas o las reguladas en el artículo 68.2 de la LIRPF. En relación con estos incentivos tributarios puede consultarse el trabajo de Arranz de Andrés (2019).

⁴⁰ Entre las cotizaciones sociales deducibles con arreglo a este precepto no solo están las realizadas al Régimen General de los trabajadores por cuenta ajena sino también, en determinados supuestos, las efectuadas al RETA de la Seguridad Social. Así, por ejemplo, si una sociedad paga las cuotas del RETA del administrador de la misma, declarando además dicha entidad tales cotizaciones como retribución en especie del administrador, este último no solo deberá calificarlas y declararlas en el IRPF como rentas del trabajo en especie sino que, además, podrá aplicarlas como gasto deducible para la determinación de tales rendimientos con arreglo al artículo 19.2 a) de la LIRPF (Resolución de la DGT de 14 de enero de 2019, V0067/2019 –NFC071156–).

Por lo demás, si la compensación de cuotas con la Seguridad Social arroja como saldo un crédito a favor de la persona física (cotizaciones satisfechas por el RETA superiores a cotizaciones adeudadas por el Régimen General), la Tesorería General deberá reintegrarle ese saldo positivo detallándole claramente la parte de la devolución atribuible a cada ejercicio económico regularizado, pues eso le permitirá a dicho sujeto pasivo del IRPF integrar en la base imponible de cada uno de los periodos impositivos afectados la porción correspondiente a tal importe, pero ello siempre y cuando el citado exceso de cotización –que ahora es objeto de devolución por la TGSS– haya sido deducido en esos mismos ejercicios como gasto para la determinación de los rendimientos netos de la actividad económica⁴¹. Por lo demás, la deducción de las cotizaciones al RETA habrá sido posible para los falsos autónomos que se hayan acogido en el IRPF a la estimación directa –normal o simplificada–, pero no para quienes tributaron en la estimación objetiva por signos, índices o módulos, ya que la normativa reguladora de este último régimen no permite deducir las cuotas sociales abonadas por el titular de la actividad económica.

Por citar otro caso, tratándose de una persona física consejera delegada y accionista con más del 25 % de las acciones de una sociedad inactiva, que no percibe rendimientos de la entidad pero que, a pesar de ello, la normativa reguladora de la Seguridad Social le obliga a cotizar por el régimen de autónomos por el desempeño del cargo de consejero o administrador, según la DGT, estas cotizaciones tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación de su rendimiento neto del trabajo, incluso generando rendimientos del trabajo negativos si no se obtienen otras rentas de esta naturaleza de otros empleadores que superen las cuotas abonadas (Resolución de 11 de julio de 2019, V1783/2019 –NFC072757–). Y lo mismo sucede con los socios de una cooperativa de trabajo asociado cuando esta les paga sus cotizaciones al RETA, pues en tal hipótesis esas cotizaciones que corresponde abonar a los socios-trabajadores tendrán para ellos la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, «y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para dichos socios» (Resolución de la DGT de 1 de julio de 2019, V1631/2019 –NFC072761–).

⁴¹ En nuestra opinión esa integración en la base imponible de cada uno de los periodos impositivos afectados deberá realizarse como rendimiento de la actividad económica, pues, por el principio de correlación de ingresos y gastos, la deducción realizada en su día en concepto de cotizaciones a la Seguridad Social también se habrá aplicado para determinar los rendimientos netos de esa misma categoría. Más dudas depara la calificación de los intereses de demora, en su caso, abonados por la TGSS, pues siguiendo idéntico criterio podrían considerarse ingresos financieros de la actividad económica o, en otro caso, ganancias patrimoniales del año en que se perciben.

Con análogo razonamiento, la Resolución de la DGT de 3 de mayo de 2013 (V1518/2013 –NFC047753–) consideró que la devolución de las cuotas indebidamente satisfechas a la Seguridad Social no tiene incidencia en el IRPF correspondiente al ejercicio en que haga efectiva dicha devolución. El hecho de tratarse de unos importes indebidamente satisfechos por la persona física –perceptor de rendimientos del trabajo– a la Seguridad Social, y que le deben ser reintegrados, comporta que su incidencia en la liquidación del impuesto tenga lugar en las correspondientes a los ejercicios en que se declararon como gasto. A juicio del mencionado centro directivo, ello implica que dicho sujeto deberá declarar e imputar a los periodos impositivos afectados, en este caso como rendimientos del trabajo, la diferencia entre las cantidades percibidas en cada año y las cotizaciones a la Seguridad Social que resulten procedentes teniendo en cuenta la devolución de cuotas indebidamente satisfechas.

En lo tocante a los ingresos anticipados del IRPF, la correcta facturación por la persona física de los servicios prestados al amparo de una relación supuestamente mercantil, que luego se revela de naturaleza laboral, le da derecho a solicitar de la Administración tributaria los importes excesivamente abonados por las retenciones a cuenta del IRPF indebidamente soportadas en las facturas emitidas a la empresa para la que desempeñó tales servicios⁴². En paralelo será preciso recalcular las retenciones que, sobre las retribuciones percibidas por el contribuyente del IRPF, correspondería haber ingresado a dicha empresa ante la circunstancia de que tales contraprestaciones dinerarias o en especie pasen a calificarse ahora como rendimientos del trabajo⁴³. De todos modos, conviene advertir que la persona física que –judicial o administrativamente– ha sido considerada como parte de una relación de naturaleza laboral, y que ha soportado indebidamente una retención a cuenta sobre rendimientos de actividades económicas en el IRPF, no podrá exigir su restitución cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido aplicado por la Administración en una liquidación tributaria previa⁴⁴.

Por último, también es necesario atender a los pagos fraccionados efectuados por el sujeto pasivo del IRPF para proceder a una correcta liquidación del IRPF en cada uno de los periodos impositivos que, dentro del plazo de prescripción, ha estado tributando como titular de una actividad económica y no como receptor de rendimientos de trabajo, y ello con independencia de que el método de determinación de la base imponible hubiese sido la estimación directa –normal o simplificada– o la estimación objetiva⁴⁵. Ahora bien, por tener la misma naturaleza de ingresos anticipados que las retenciones, sirve aquí también la misma puntualización realizada en relación con estas últimas, a saber, que no procede-

⁴² Así, de conformidad con el artículo 129.2 del RGIAT:

[...] los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

⁴³ Repárese en que la empresa deberá pagar al trabajador cuanto le hubiera correspondido a este por la naturaleza laboral de la relación, a partir de lo cual se determinará la cotización de ambos al Régimen General de la Seguridad Social y las retenciones a cuenta del IRPF que debería haber soportado el segundo (art. 101.1 LIRPF). Además, el empresario abonará la diferencia con el SMI si el empleado cobraba menos, pero también el finiquito junto, en su caso, con las vacaciones devengadas y no disfrutadas.

⁴⁴ Vid. artículo 14.2 b) del citado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

⁴⁵ Vid. artículo 101.11 de la LIRPF. Los únicos contribuyentes del IRPF que, obteniendo rendimientos de actividades económicas, están excluidos de la obligación de efectuar pagos fraccionados trimestrales son los que desarrollen actividades profesionales, agrícolas, ganaderas o forestales cuando, en el año natural anterior, al menos, el 70% de los ingresos de la actividad hubieran estado sujetos a retención o ingreso a cuenta (art. 109 del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...).

rá exigir el reintegro de los pagos fraccionados efectuados cuando se hubiesen deducido en la autoliquidación del IRPF presentada en su momento por el sujeto pasivo del tributo.

3.2.2. En el IVA

Ya hemos avanzado en otro momento que las prestaciones de servicios sujetas a este impuesto se rigen por unas reglas que no son del todo coincidentes con aquellas que permiten acotar el concepto de titular de una actividad económica o de autónomo en la LIRPF y en la LETA. Con todo, lo que no ofrece ninguna duda es que los servicios ofrecidos por personas físicas en régimen de dependencia derivado de una relación laboral no están sujetos al IVA, lisa y llanamente porque quien los presta no está actuando como empresario o profesional⁴⁶.

⁴⁶ Vid. artículo 7.5.º de la LIVA.

Analizando el caso enjuiciado por la STJUE de 18 de octubre de 2007 (asunto C-355/06 –NFJ026440–, van der Steen) es posible colegir si están o no presentes las características que permiten calificar una relación como de dependencia laboral.

En dicho pronunciamiento, el Tribunal de Luxemburgo consideró que:

[...] a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, [...], no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva.

Concretamente, la citada sentencia presta especial atención en sus apartados 21 a 26 a si la relación jurídica entablada entre las partes conlleva lazos de subordinación con efectos en las condiciones laborales y retributivas de la persona física prestadora del servicio, y lo hace en los siguientes términos:

21. En este sentido, procede constatar que, en una situación como la del litigio principal, debe admitirse que existe una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata.

22. En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan solo 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. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23. 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 esta.

24. 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 (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

25. Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente especifica que el Sr. van der Steen no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.

A partir de ahí es oportuno distinguir si la persona física prestadora del servicio desempeñó su actividad para la empresa en el régimen general o en el régimen especial simplificado del IVA.

En el primer caso, al emitir facturas en las que se detallaba el IVA repercutido, procede la rectificación de las mismas, ya que al tratarse de una actividad desarrollada en régimen de dependencia laboral nunca debió haberse devengado cuota alguna con ocasión de los servicios desempeñados. Así las cosas, la persona física está facultada para modificar la base imponible, con la subsiguiente rectificación de las repercusiones efectuadas, tal y como señalan los artículos 80.Dos y 89 de la LIVA. A partir de ahí podrá obtener la devolución de los importes ingresados por este impuesto⁴⁷.

En concreto, el fundamento legal para modificar la base imponible se halla en el primero de los preceptos mencionados, a tenor del cual:

[...] cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

En el tema que nos ocupa, lo más habitual es que las operaciones gravadas resulten totalmente ineficaces desde la óptica del IVA, al no haber sujeción de las mismas a dicho tributo, y que la resolución judicial o administrativa firme que declare la inexistencia de relación mercantil provenga de los tribunales del orden social o de la Administración laboral, respectivamente.

Por pura lógica, la modificación de la base imponible traerá consigo la necesidad de rectificar las cuotas devengadas. Así, el artículo 89.Uno de la LIVA habilita al sujeto pasivo del tributo para:

[...] efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se

26. De ello se desprende que un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

⁴⁷ Vid. sobre un caso similar la Resolución de la DGT de 25 de mayo de 2016 (V2321/2016 –NFC060726–).

devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80⁴⁸.

Desde el punto de vista documental, la rectificación comporta la emisión por la persona física de una nueva factura que deje sin efecto la factura originaria por anulación total de la operación realizada. Con dicha factura rectificativa –que seguirá una serie específica–, el empresario para quien la persona física prestó los servicios podrá, a su vez, corregir la deducción del IVA soportado que aplicó en su momento al presentar su autoliquidación⁴⁹. Se

⁴⁸ En cuanto al modo de computar los plazos para la rectificación de las cuotas repercutidas, resulta oportuno traer a colación la STS de 5 de febrero de 2018 (rec. núm. 646/2017 –NFJ069443–), la cual extrae las siguientes conclusiones de interés sobre cómo debe interpretarse el artículo 89 de la LIVA:

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses (salvo que sea consecuencia de un error fundado en Derecho o de alguna de las causas del artículo 80 LIVA), en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación (párrafos primero y segundo).

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b), *in fine* (FJ 5.º).

Con base en todo lo anterior, el Alto Tribunal considera que:

[...] el artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89 (FJ 6.º).

⁴⁹ En este sentido, el artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992, de 29 de diciembre) establece que:

En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto,

podrá efectuar la rectificación de varias facturas previas en un único documento rectificativo, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas y se describa la causa que motiva la rectificación.

Como quiera que la rectificación de las facturas va a suponer una anulación de las operaciones reflejadas en las mismas y efectuadas en su día por el falso trabajador autónomo, este último deberá instar el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones en las que se hubiera producido indebidamente un ingreso por IVA a favor de la Hacienda Pública⁵⁰, de quien cabrá esperar la devolución a favor de aquel de las cantidades indebidamente abonadas por tal concepto tributario⁵¹. A este respecto, si bien es cierto que el artículo 89.Cinco b) de la LIVA también contempla otra alternativa para rectificar las cuotas de IVA inicialmente repercutidas, consideramos que no resultará viable en el tema que estamos examinando, ya que presupone la continuidad del sujeto pasivo del tributo como titular de una actividad económica, circunstancia descartable desde el momento en que la persona

deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

⁵⁰ Vid. artículo 89.Cinco a) de la LIVA. Dicho procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra desarrollado por los artículos 126 a 129 del RGIAT. En concreto, este último dispone lo siguiente:

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. [...].

⁵¹ La devolución de ingresos indebidos, que deberá ser solicitada por el falso trabajador autónomo a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación, está desarrollada en los artículos 14 a 16 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. La solicitud de devolución deberá instarse dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

física prestadora del servicio ha pasado a calificarse –si se nos permite «con efectos retroactivos»– como trabajador por cuenta ajena⁵².

De todos modos, no podemos olvidar que una de las características esenciales del IVA es su neutralidad, lo que se traduce en el hecho de que, si la persona física prestadora de servicios tiene derecho a que se modifiquen, rectifiquen y, en definitiva, anulen las cuotas de IVA repercutidas a su cliente –con la apuntada consecuencia de la devolución que corresponda–, por idéntica razón tampoco podría haber deducido el IVA soportado de sus proveedores o satisfecho en sus adquisiciones, pues la pérdida de la condición de sujeto pasivo –al encuadrarse su estatus jurídico en el marco de una relación laboral– afecta a la totalidad de ese eslabón de la cadena de producción o distribución de bienes y servicios en el mercado. En otras palabras, dejaría de ser sujeto pasivo del IVA no solo frente a su único cliente (la empresa contratante) sino también ante sus proveedores de bienes y servicios. Ello conduce a sostener que la regularización del IVA de quien actuó como sujeto pasivo –sin serlo en realidad a la vista de una resolución judicial o administrativa firme– debería hacerse efectiva tanto en relación con las cuotas de IVA indebidamente repercutidas como respecto a las cuotas de IVA soportadas o satisfechas e, indebidamente también, deducidas.

La segunda situación que planteábamos al inicio sería aquella en la que la persona física, cuya relación contractual con la empresa ha sido calificada *a posteriori* como de naturaleza laboral, haya estado tributando en el IVA dentro del régimen especial simplificado con la simultánea aplicación en el IRPF de la estimación objetiva por signos, índices o módulos. En esta hipótesis, las cuotas de IVA repercutidas a los clientes –a quienes solo se les emitirá factura cuando sean empresarios o profesionales con derecho a deducir el IVA soportado– no coinciden con las que se toman en consideración para calcular el impuesto a ingresar en la Hacienda Pública. En efecto, como es sabido, en el régimen simplificado se aplican unas cuotas devengadas de IVA que se obtienen a partir de las unidades de módulos utilizadas en la actividad económica de que se trate, con el resultado de que siempre habrá una cuota mínima a ingresar, al menos en las tres primeras liquidaciones trimestrales. En realidad, solo en la última autoliquidación –la realizada al término del año natural– se puede deducir el IVA soportado a lo largo de todo el año, con la posibilidad de que esa regulari-

⁵² En efecto, de conformidad con el citado precepto legal, la segunda alternativa consiste en:

[...] regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Como decimos, ello implicaría que la persona física continuase cumpliendo las obligaciones materiales y formales que le correspondiesen como sujeto pasivo del IVA, pues solo así se podría deducir en una posterior autoliquidación del impuesto el importe que hubiese ingresado de más en el pasado como consecuencia de una repercusión que nunca debería haberse producido, con la ulterior restitución de ese importe al destinatario de la operación.

zación determine una diferencia negativa cuyo importe –al igual que en el régimen general– podrá ser objeto de solicitud de devolución o de compensación en liquidaciones futuras.

Pues bien, lo cierto es que los preceptos legales que regulan el régimen especial simplificado en la LIVA (arts. 122 y 123) no contienen referencia alguna a la eventual aplicación en el mismo de los artículos 80.Dos y 89 del mismo cuerpo legal, que como hemos visto son los que permiten la modificación de la base imponible y la rectificación de cuotas repercutidas cuando, en el tema que nos ocupa, el sujeto pasivo ha tributado en el régimen general. La razón de fondo estriba en que las operaciones declaradas a la Administración tributaria en el régimen simplificado no son las realmente efectuadas con los clientes, sino una mera estimación objetiva de las mismas en aras de facilitar la liquidación del impuesto, por lo que no se puede proceder a la modificación de la base imponible correspondiente a una operación que no ha sido declarada como tal⁵³. Por consiguiente, no concurren aquí los requisitos necesarios para que la persona física pueda instar y obtener la devolución de los importes ingresados por IVA en tanto estuvo vigente la aparente relación mercantil con su cliente.

3.3. Repercusiones para la empresa empleadora

3.3.1. En la imposición sobre la renta

Una vez encuadrada la prestación de servicios de la persona física dentro del marco de una relación laboral, el siguiente paso consiste en hacer efectiva su afiliación y alta en el Régimen General de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena, con la correspondiente cotización con arreglo a este último –durante el periodo máximo de los últimos cuatro años– tanto por parte de ese trabajador afectado como por la empresa con la que aparentemente mantuvo una relación de tipo mercantil. A esta última se le exigirán por la TGSS, al margen de las cotizaciones devengadas y no abonadas por el periodo regularizado, los posibles recargos e intereses de demora más, en su caso, las sanciones pecuniarias de que pueda ser merecedora dicha entidad por no haber dado de alta al trabajador en el mencionado Régimen General.

No todos los conceptos anteriores tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la base imponible del IS del que es sujeto pasivo la citada entidad mercantil. Los sueldos y salarios atrasados que esta última le adeude en su caso al trabajador, por derechos de contenido laboral reconocidos y no satisfechos (vacaciones no disfrutadas, diferencias positivas entre los importes facturados y el SMI, etc.), sí tendrán la naturaleza de gasto deducible en el citado impuesto, lo mismo que las cotizaciones devengadas a favor de la TGSS. Pero no es eso lo que sucede con las multas y sanciones –penales y adminis-

⁵³ Vid. Resolución de la DGT de 31 de mayo de 2013 (V1797/2013 –NFC048062–).

trativas–, los recargos del periodo ejecutivo y los recargos por declaración extemporánea, respecto a los cuales el artículo 15 c) de la LIS declara expresamente su no deducibilidad. Estos últimos conceptos generarán, en consecuencia, la necesidad de realizar ajustes positivos sobre el resultado contable –pues sí son computables como gastos en la contabilidad–, lo que determinará una diferencia permanente en la base imponible que, como tal, no revertirá en ejercicios futuros. Idéntico tratamiento reciben en el IS todos aquellos gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico⁵⁴.

Mención aparte merecen los intereses de demora. Recordemos que estos tienen un carácter meramente indemnizatorio que trae causa de un retraso o dilación en el pago de una deuda, en el caso que nos ocupa con la TGSS. Estamos, pues, ante desembolsos de naturaleza financiera que, por otra parte, ni son contrarios al ordenamiento jurídico ni aparecen expresamente mencionados en la susodicha letra c) del artículo 15 de la LIS. Por consiguiente, teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no prevé especificidad alguna para los mismos, deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles dentro de los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 del mencionado cuerpo legal⁵⁵.

Desde el punto de vista de la imputación temporal, el criterio general que se aplica en el IS es el de devengo, que también se sigue en la contabilidad. Esto significa que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros⁵⁶. Así las cosas, la empresa deberá atribuir los importes adeudados a la TGSS a los ejercicios económicos en que se devengaron para dicha entidad, con independencia del periodo impositivo en que se abonen, por lo que el sujeto pasivo deberá revisar y corregir las autoliquidaciones del IS correspondientes a dichos ejercicios afectados por tales conceptos.

⁵⁴ Vid. artículo 15 f) de la LIS.

⁵⁵ En este sentido, la Resolución de la DGT de 21 de diciembre de 2015 (V4080/2015 –NFC057227–) concluye señalando lo siguiente:

Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos del ejercicio son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas [...], siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

De todos modos, los intereses de demora derivados de actas de inspección y devengados bajo la vigencia de la Ley 43/1995 y del Real Decreto Legislativo 4/2004 no han sido considerados como gastos deducibles por el Informe de la AEAT de 7 de marzo de 2016 (Informe N1/8/16 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica).

⁵⁶ Vid. artículo 11.1 de la LIS.

En conclusión, tras la regularización efectuada en el ámbito laboral, los mayores o menores gastos deducibles e imputables a los periodos impositivos respecto a los cuales la empresa actuó como cliente de la persona física y no como su empleadora, originarán en esa entidad el derecho a instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IS –si considera que tales autoliquidaciones han perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos– o, por el contrario, la obligación de presentar autoliquidaciones complementarias por idéntico tributo –en los términos del art. 122.2 LGT–, respectivamente.

Sirvan también las consideraciones anteriores para el caso de que la empresa sea sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de no residentes cuando opere en nuestro país mediante establecimiento permanente, pues en esa hipótesis el régimen general aplicable para la determinación de la base imponible imputable a dicho establecimiento es el mismo que se utiliza en el IS⁵⁷. Mayores problemas se plantearían si la entidad careciese en España de un establecimiento permanente, máxime si no es posible atribuirle en territorio español un lugar fijo de negocios y si tampoco tuviese aquí un agente dependiente, lo que en último término provocaría que la renta neta obtenida por dicha entidad no pudiese gravarse en nuestro país, toda vez que los convenios de doble imposición no suelen contemplar este tipo de situaciones⁵⁸.

3.3.2. En el IVA

Tanto si la persona física, cuyo servicio ha sido considerado –por resolución judicial o administrativa firme– propio de una relación laboral, ha operado en el régimen general como si lo ha hecho en el régimen especial simplificado del IVA, en ambos casos habrá expedido facturas a su cliente con unas cuotas de IVA que para esa empresa serán soportadas y, en principio, deducibles.

Pues bien, si la persona física obtuvo la devolución por la Administración tributaria de las cuotas indebidamente repercutidas o si la empresa a la que se las repercutió ha podido deducir el IVA soportado en tanto duró la aparente relación mercantil, ello determina que dicha entidad carezca del derecho a obtener de la Hacienda Pública la devolución del ingreso indebidamente realizado por la persona física que le prestó sus servicios.

⁵⁷ Vid. artículo 18.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

⁵⁸ Ante tal escenario, Falcón y Tella (2014, p. 3) plantea la necesidad de:

[...] modificar los convenios de doble imposición (y la ley interna) para ampliar el concepto de establecimiento permanente a efectos de imposición sobre la renta, de modo que se incluyan supuestos como el que nos ocupa, en que no existe un lugar fijo de negocios, ni un agente dependiente, pero sí acuerdos con otras personas residentes que permiten prestar de modo continuado los servicios que se ofertan.

Tal conclusión se desprende del artículo 14.2 c) del mencionado Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Dicha disposición reconoce que tendrá derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, pero únicamente si concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.
- 2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, solo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

- 3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien la repercutió o a un tercero.
- 4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

En suma, la posible falta de concurrencia de las dos últimas exigencias (devolución de cuotas indebidamente repercutidas por la persona física que prestó el servicio y derecho a la deducción de las mismas por la empresa que las soportó) determina que esa empresa a la que la persona física prestó el servicio no podrá instar la devolución del IVA indebidamente ingresado por esta última.

Referencias bibliográficas

- Álvarez Cuesta, H. (2018). La lucha contra los «falsos autónomos» en la prestación de servicios vía *app*. El caso «Deliveroo». *IUS-Labor*, 2.
- Arranz de Andrés, C. (2019). Medidas fiscales a favor del trabajador autónomo emprendedor en el IRPF. Una revisión crítica. *Quincena Fiscal*, 4 [BIB 2019/690].
- Bas Soria, J. (2015). El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 387.
- Bertrán Girón, M. (2017). Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. Un nuevo paradigma. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 417.
- Falcón y Tella, R. (2014). La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares). *Quincena Fiscal*, 13 [BIB 2014/2229].
- Fernández Pavés, M.^a J. (1996). *Las cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- García Moreno, V. A. (2015). Obligaciones conexas y principio de regularización integral. *Carta Tributaria*, 8.
- Jalil Najj, M. (2018). Digitalización y subcontratación: falsos autónomos. En VV. AA., *Descentralización productiva: nuevas formas de trabajo y organización empresarial. XXVIII Congreso de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Madrid: Ediciones Cinca (Anexo en CD).
- López Candela, J. E. (2015). El principio de íntegra regularización tributaria: su alcance y efectos con especial referencia al IVA. *Actum Fiscal*, 106.
- Martínez Azuar, J. A. (2000). *Régimen fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social*. Madrid: Edersa.
- Miguel Canuto, E. de. (2016). Obligaciones tributarias conexas a la obligación regularizada por la Administración. *Quincena Fiscal*, 15 [BIB 2016/80142].
- Pérez Royo, F. (2000). Ingresos tributarios de la Seguridad Social. En J. J. Ferreiro Lapatza, J. Martín Queralt, F. Clavijo Hernández, F. Pérez Royo y J. M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. (16.^a ed.). Madrid-Barcelona: Marcial Pons.
- Ramírez Gómez, S. (2017). La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente. *Quincena Fiscal*, 8 [BIB 2017\11025].
- Urquiza Cavallé, A. (1997). *Las cotizaciones a la Seguridad Social*. Madrid: Marcial Pons.
- Urzí Brancati, C.; Pesole, A.; Fernández-Macías, E. (2019). *Digital Labour Platforms in Europe: Numbers, Profiles, and Employment Status of Platform Workers*. Luxembourg: EUR 29810 EN - Publications Office of the European Union (doi: 10.2760/16653, JRC117330).
- Vega Vega, J. A. (2018). Concepto y caracterización general del autónomo. En J. A. Vega Vega (Dir.), *Régimen jurídico de los autónomos. Aspectos mercantiles, administrativos, laborales y fiscales*. Madrid: Reus.
- VV. AA. (2010). *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social*. Recuperado de <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/Plan_int_prev_corr_fraude.pdf> (Consultado el 4 de febrero de 2020).