

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1250/2025 de 8 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 5528/2023****SUMARIO:**

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. La afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos. El objeto de este recurso es determinar si puede calificarse como rendimiento de actividad económica los rendimientos percibidos por una persona que estando de manera obligatoria incluida en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS, formalmente no está dada de alta en este régimen incumpliendo el art. 307 LGSS. Lo primero que debemos tener presente es cuál es la naturaleza jurídica que la operación llevada a cabo por la AEAT y debemos señalar que estamos en presencia de una operación de calificación de los rendimientos percibidos por el contribuyente de una sociedad. El recurrente sostiene que esos rendimientos son rendimientos de actividades económicas del art. 27 Ley IRPF mientras que la AEAT los califica como rendimientos del trabajo del art. 17 Ley IRPF. El contribuyente obtuvo rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participaba al 57% derivados de la realización de actividades incluidas en la Secc. 2.ª de las Tarifas IAE, por lo que el contribuyente tenía la obligación legal de estar incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, pese a incumplir su obligación y no estar dado formalmente de alta en dicho régimen. Si no tenemos en cuenta el dato formal del alta en el RETA la naturaleza jurídica del rendimiento es la de rendimiento de una actividad económica no pudiendo ser calificado desde luego como rendimiento del trabajo al no existir una relación laboral pues es evidente que faltan las notas de ajenidad y dependencia. Pero además, si interpretamos la frase que «el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos», y, en particular el término «incluido» a que hace mención el art. 27.1, tercer pfo Ley IRPF según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto jurídico en el que se encuentran inserto ese precepto - esto es los arts. 305 y 307 RDLeg 8/2005 (TRLGSS)- debemos concluir que la inclusión en el RETA hace mención a la catalogación del trabajador en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos y no a su afiliación. La distinción entre inclusión y afiliación en el RETA se desprende de la lectura conjunta de dichos preceptos. El art. 305 LGSS hace mención a la inclusión obligatoria, mientras que, el art. 307 LGSS distingue la inclusión o catalogación obligatoria dentro del RETA del acto de afiliación. De lo anterior se colige que la afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos. Si el legislador hubiera querido exigir la afiliación podría haber redactado el art. 27.1, tercer pfo Ley IRPF estableciendo que «el contribuyente esté afiliado (no incluido), a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos». El art. 22 RDLeg 5/2000 (TR LISOS) para los supuestos de no afiliación al RETA es la imposición de una sanción, e, incluso la obligación de cotizar en dicho régimen, en ningún caso la calificación de la actividad en Régimen General de la Seguridad Social o que en el ámbito tributario se califique de otro modo los rendimientos percibidos. El Tribunal resuelve que a los efectos de calificar unos rendimientos íntegros de actividades económicas al amparo art. 27.1, tercer pfo Ley IRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, el término «incluido» a que hace mención dicho precepto exige única y exclusivamente que el contribuyente esté comprendido o catalogado de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS no siendo necesario que además cumpla el requisito formal de estar dado de alta efectivamente en este régimen especial al amparo del art. 307 LGSS.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.250/2025**

Fecha de sentencia: 08/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5528/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 5528/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1250/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara MingoD.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 8 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 5528/2023, interpuesto por D. Rodrigo, representado por la procuradora D.^a Ana Isabel Arranz Grande, bajo la dirección letrada de D. Eduardo Luque Delgado, contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1091/2020.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1091/2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por DON Rodrigo, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, y anular el acuerdo de imposición de sanción, dejándolo sin efecto, desestimando los restantes pedimentos».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora D.^a Ana Isabel Arranz Grande, en representación de D. Rodrigo mediante escrito de 3 de julio de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 22 de mayo de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas: (i) los artículos 17.1 y 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en la redacción vigente dada por la Ley 26/2014 [«LIRPF»]; y (ii) el art. 305 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 [«LGSS»].

2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 7 de julio de 2023, habiendo comparecido D. Rodrigo, representado por la procuradora D.^a Ana Isabel Arranz Grande, bajo la dirección letrada de D. Eduardo Luque Delgado, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Síguenos en...



De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien no se ha opuesto a la admisión del recurso.

TERCERO.- Admisión al recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 10 de julio de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] Determinar si la regla de calificación tributaria del artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, exige para calificar los rendimientos como de actividad económica que la persona física que presta servicios profesionales a una sociedad en la que participa, esté dada formalmente de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), o es suficiente que esté comprendida, encuadrada o incluida en uno de los supuestos de cotización obligatoria en el referido RETA».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora D.^a Ana Isabel Arranz Grande, en representación de D. Rodrigo, interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de julio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo, seguidamente expone que, la única cuestión de fondo que suscita este recurso de casación es la interpretación de la regla de calificación introducida en el párrafo tercero del art. 27.1 LIRPF por la Ley 26/2014.

Afirma que su objeto es determinar si los rendimientos percibidos por una persona física por la prestación de servicios profesionales a una sociedad en la que participe deben tratarse como rendimientos de actividades económicas o del trabajo. Para resolver esta cuestión, que hasta la fecha había generado importantes controversias, en 2014 el legislador optó por remitirse a la normativa de Seguridad Social, dado que contemplaba una regla clara para establecer si la relación que vinculaba al profesional con la sociedad participada era una relación por cuenta ajena o por cuenta propia. Cuando sucede lo segundo, la persona física resultaba encuadrada, de manera obligatoria, en el Régimen Especial de la Seguridad Social [«SS»] de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos [«RETA»] prohibiéndose la cotización por el Régimen General de la SS.

Aduce que el ámbito de aplicación del RETA estaba regulado en la disposición adicional 27ª del Real Decreto Legislativo 1/1994, del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Su regulación se encuentra hoy en el artículo 305 del Real Decreto Legislativo 8/2015, que aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que es la norma a la que se refiere la sentencia recurrida. El artículo 305.1 LGSS prevé un concepto de actividad por cuenta propia muy similar al que utilizan los párrafos 1 y 2 del artículo 27.1 LIRPF, cuando definen los rendimientos de actividades económicas.

Destaca que la cuestión interpretativa que plantea el artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, es si esta regla de calificación como rendimiento de actividad económica exige solo que la persona esté incluida dentro de los supuestos de cotización obligatoria en el RETA, o si es necesario, además, el cumplimiento del requisito formal de que dicha persona esté dada de alta efectivamente en este régimen especial. Dicho en otros términos, si puede calificarse como rendimiento de actividad económica los rendimientos percibidos por una persona que estando de manera obligatoria incluida en el RETA según el artículo 305.2.b) LGSS, formalmente no está dada de alta en este régimen.

Pone de manifiesto que la AEAT, en un procedimiento posterior referido a un ejercicio distinto (IRPF 2018), comprobó de nuevo al recurrente declarando como correcta la calificación como rendimientos de actividades económicas (y no del trabajo) de la retribución de Diproquir, y todo ello a pesar de que en 2018, al igual que en los ejercicios anteriores, no estaba dado de alta formalmente en el RETA.

Argumenta que la regla de calificación tributaria del artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, no exige, para calificar los rendimientos como de actividad económica que la persona física que presta servicios profesionales a una sociedad en la que participa, que esté dada formalmente de alta en el RETA, siendo suficiente que esté comprendida, encuadrada o incluida en uno de los supuestos de cotización obligatoria en el referido RETA.

Expone que esta misma problemática existía también en el ámbito de la Seguridad Social, en este caso por la obligación de cotizar al Régimen General de la SS, prevista para los trabajadores por cuenta ajena, y el RETA, prevista para los trabajadores por cuenta propia. La problemática de fondo era la misma, esto es, dónde estaba la frontera entre el trabajo por cuenta ajena (Régimen General) y el trabajo por cuenta propia [«RETA»], cuando se trataba de los servicios prestados por un socio a su sociedad. Se trataba de dilucidar cuándo desaparecía la dependencia y ajenidad de esta relación, que es un factor determinante para concluir si existe o no ordenación por cuenta propia. Esta cuestión fue abordada por la normativa de Seguridad Social mucho antes que en el ámbito tributario. Concretamente en la Ley 16/1997, incluyendo la disposición adicional 27ª en la LGSS de 1994, que coincide en su contenido con el vigente artículo 305 de la LGSS. Se estableció una regla objetiva para fijar con claridad la frontera entre la obligación de cotizar por el RETA o el Régimen General. Se dispuso que la persona física estaría incluida en el RETA de forma obligatoria si tenían el control efectivo de la sociedad. Se estableció un supuesto donde dicho control se considera que existe en todo caso, sin posibilidad de prueba en contrario, que es cuando la persona física tiene más del

50% en el capital de la sociedad de forma directa. Junto a este supuesto, se establecen otros donde se presume dicho control si este porcentaje se alcanza computando determinados familiares o porque, aun siendo solo del 25%, la persona que presta los servicios tiene atribuidas también funciones de dirección y gerencia en la sociedad.

Explica que el artículo 305 LGSS 2015 establece determinados supuestos en los que se presume, cabiendo prueba en contrario, que una persona está en el campo de aplicación del RETA. La posibilidad de destruir la presunción puede poner en entredicho el encuadramiento en el campo de aplicación del régimen en determinados casos y, en consecuencia, el cumplimiento del requisito de inclusión en el RETA establecido en el párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF. Sin embargo, el artículo 305 LGSS 2015 también establece supuestos en los que se entiende que, en todo caso, es decir, se presume *iure et de iure*, una determinada persona se encuentra en el campo de aplicación de dicho régimen. Se trata por tanto de un supuesto de inclusión irrefutable en el RETA, como sucede en el presente caso, dado que el recurrente tenía más del cincuenta por ciento del capital de la sociedad a la que prestaba sus servicios.

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 6 de septiembre de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis que el origen de este nuevo párrafo tercero del artículo 27.1 LIRPF, incorporado a la norma fiscal reguladora de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF no es otro que salir al paso de la problemática existente hasta ese momento sobre la tributación por el impuesto de los rendimientos obtenidos por profesionales a través de entidades y que había dado lugar a una polémica a todos los niveles, como ponen de manifiesto, sin duda, la Nota 1/12, elaborada el 22 de marzo de 2012 por el Departamento de Gestión de la AEAT, y diversas Consultas vinculantes de la DGT, como la V1492-08, de las que se hace eco, glosándolas, la contraparte, en las que, a falta de una regulación precisa y clara al respecto, se consideró que, a partir del 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad, no podría entenderse que se daban las notas de dependencia y ajenidad, propias del contrato de trabajo, a los efectos de encuadrar el rendimiento oportuno entre los rendimientos del trabajo sujetos al impuesto.

Manifiesta que como, a pesar de ello, el problema subsistía, las dudas sobre el particular se resuelven, en 2014, con la aprobación de la Ley 26/2014, que modificó el artículo 27.1 de la LIRPF/2006 y que, zanja la cuestión de forma clara, en el sentido de señalar que, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes -como aquí ocurre- y no se discute- de una entidad en cuyo capital participe, derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración (se entiende de rendimientos de la actividad económica) cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, - por lo que ahora importa - en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

En opinión del abogado del Estado acudiendo, simplemente, a los criterios de interpretación de las normas tributarias y de las normas jurídicas en general, a los que se refiere el artículo 12.1 y 2 de la LGT/2003 y, por extensión, el artículo 3.1 del Código Civil, la respuesta a esta cuestión no puede ser otra que entender que, para que el contribuyente, en las circunstancias expuestas, pueda hacer tributar los rendimientos que obtiene como rendimientos de la actividad económica debe, aparte de cumplir el resto de los requisitos contenidos en el mismo, en todo caso, estar dado formalmente de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social [«RERA»].

Destaca que en una interpretación literal ("sentido propio de sus palabras"), primer criterio interpretativo a tener presente, nos lleva a determinar el significado gramatical del término "inclusión" o "incluir", empleado en el precepto a interpretar. Entre las diversas acepciones de esos términos recogidas en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, nos encontramos con la que los hace equivalente a "incorporación" o "insertar", considerando sinónimos del mismo, los términos "comprender" e "integrar".

Añade que la interpretación sistemática del precepto ("contexto") relacionándolo con los preceptos del Texto Refundido de la Ley de Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, en especial su artículo 305.1 y 2 b) TRLSS (de idéntico tenor al de la DA 27ª del anterior Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio), que lleva por rúbrica "Extensión", vemos claramente la intención del legislador en 2014, cuando se aprueba la reforma del artículo 27 de la LIRPF/2006, de vincular el mismo con lo señalado en dicho precepto.

El abogado del Estado se cuestiona de qué serviría hablar de que "estarán obligatoriamente incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos" si ello no conllevara el alta formal en dicho régimen.

Añade que o es posible, por tanto, estar "incluido" en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sin estar dado afiliado (dado de alta formalmente) al mismo ni cotizar en función de los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de las actividades económicas, empresariales o profesionales.

Afirma que la finalidad perseguida por el legislador, con la intencionada reforma introducida en el artículo 27.1 de la LIRPF/2006, por la Ley 26/2014 (último criterio interpretativo del artículo 3.1 del Código Civil - "espíritu y finalidad de aquéllas") era vincular saliendo al paso de la problemática existente hasta ese momento, la tributación definitiva como rendimientos de actividades económicas en el IRPF del contribuyente que obtiene rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participa derivados de

la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, a la inclusión del citado contribuyente, con el alta formal consiguiente en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social, entendido como incorporación e integración, con las obligaciones que ello lleva aparejado, en especial la cotización oportuna, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, regulado en los artículos 305 y siguientes del TRLSS.

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 24 de septiembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 24 de junio de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de septiembre de 2025, por necesidades de servicio se suspendió el mencionado señalamiento que venía acordado volviéndose a señalar para el 30 de septiembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la regla de calificación tributaria del artículo 27.1, tercer párrafo, LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, exige para calificar los rendimientos como de actividad económica que la persona física que presta servicios profesionales a una sociedad en la que participa, esté dada formalmente de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), o es suficiente que esté comprendida, encuadrada o incluida en uno de los supuestos de cotización obligatoria en el referido RETA.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Autoliquidación por el concepto de IRPF (ejercicio 2017).

D. Rodrigo es médico especialista en cirugía general y aparato digestivo. Desde 1980 está dado de alta en el epígrafe 832 de la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, del Impuesto sobre Actividades Económicas relativo a "Médicos especialistas (excluidos estomatólogos y odontólogos)".

D. Rodrigo tiene la condición de socio/administrador en la entidad DIPROQUIR, S.L., siendo el porcentaje de participación en el capital social de la misma del 57 % y su cónyuge del 43%, según declaración del Impuesto de Sociedades presentado por dicha entidad.

La entidad DIPROQUIR, S.L. consta dada de alta en el epígrafe 942.9, Sección Primera Empresarial, Otros Servicios Sanitarios, del Impuesto sobre Actividades Económicas, siendo la fecha de alta 2 de enero de 1993.

Durante el ejercicio 2016, la totalidad de los rendimientos de actividades profesionales obtenidos por el contribuyente, 54.600,00 euros, fueron percibidos de un único pagador, la sociedad DIPROQUIR, S.L.

D. Rodrigo presentó autoliquidación por el concepto de IRPF (ejercicio 2017) declarando como rendimientos de actividades económicas las citadas cantidades.

2. Acuerdo de Liquidación.

La Administración Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con el impuesto y ejercicio 2017 que culminó con el acuerdo de liquidación clave NUM000 en la que se consideraba que las rentas recibidas por el interesado de la entidad DIPROQUIR, S.L. debían calificarse como rentas del trabajo y no como rendimientos de actividades económicas (según había reflejado el obligado tributario en la autoliquidación presentada).

Así mismo se dictó acuerdo de imposición de sanción clave NUM001 por el que se impuso una sanción 5.275,45 euros por la comisión de una infracción consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

3. Interposición de reclamaciones económico-administrativas.

Contra el acuerdo de liquidación y de imposición de sanción D. Rodrigo interpuso las reclamaciones económico-administrativa NUM002 y NUM003 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid.

El 23 de junio de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó las citadas reclamaciones acumuladas.

En lo que ahora interesa en dicha resolución se razonó de la siguiente manera:

«[...] Tras la lectura de la motivación contenida en el acto impugnado, que más arriba se transcribe parcialmente, este Tribunal no se muestra conforme con el primero de los motivos esgrimidos por la Administración para desestimar las pretensiones del reclamante pues considera que tanto la actividad de la entidad como la actividad del socio son susceptibles de encuadrarse en la prestación de servicios profesionales.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reúnen todos los requisitos exigidos por la norma para la aplicación de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, en tanto el socio *"no se encuentra dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen"*. Así se puede comprobar también en la documentación aportada por el propio interesado que obra en el expediente.

Por último, interesa recordar que, de no tener tales rentas la naturaleza de rendimientos de actividades económicas (RAE), la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven *"del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*».

4. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

D. Rodrigo interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 1091/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dicho tribunal dictó sentencia por la estimó parcialmente el recurso, anulando la sanción impuesta y confirmación de la liquidación.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre la calificación de los rendimientos percibidos por el recurrente se contiene en el Fundamento de Derecho Quinto con el siguiente tenor literal:

«[...] Por lo expuesto resulta que, en el caso del recurrente, en que falta el requisito del alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), las retribuciones satisfechas al socio por sus servicios profesionales tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo, lo que lleva a la desestimación del recurso y confirmación de la liquidación efectuada por la administración demandada».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que se intitula **"Rendimientos íntegros del trabajo"**, dicho precepto dispone:

«Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, **del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas**».

2.También será preciso interpretar el artículo 27 LIRPF, tras la modificación operada por el artículo 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dicho artículo bajo la rúbrica de **"Rendimientos íntegros de actividades económicas"** señala que:

«[...] 1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la **ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos**, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando **el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos**, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

3.Asimismo será preciso proceder a la exégesis del artículo 305 de 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, que se encuadra sistemáticamente dentro del Título IV relativo al "Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos". Dicho precepto establece que:

«[...] 1. **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.

2. A los efectos de esta ley se declaran expresamente comprendidos en este régimen especial:

- a) Los trabajadores incluidos en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios.
- b) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en

todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

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

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

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

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

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

Añade el artículo 307 del citado Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre en relación con la "Afiliación, altas, bajas y variaciones de datos" que:

«[...] Las personas trabajadoras autónomas están **obligadas a solicitar su afiliación al sistema de la Seguridad Social** a comunicar sus altas, bajas y variaciones de datos en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos en los términos, plazos y condiciones establecidos en esta ley y en sus disposiciones de aplicación y desarrollo».

4. Por último, deberemos tener en consideración el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, que tiene el siguiente tenor literal:

«[...] Se consideran infracciones graves las siguientes:

7. No solicitar los trabajadores por cuenta propia:

a) Su afiliación y hasta tres altas dentro de cada año natural, en el correspondiente régimen especial de la Seguridad Social, o solicitar las mismas fuera del plazo establecido, como consecuencia de actuación inspectora.

b) Su afiliación y hasta tres altas dentro de cada año natural, en el correspondiente régimen especial de la Seguridad Social, o solicitar las mismas fuera del plazo establecido, sin que medie actuación inspectora.

c) El resto de las altas que, en su caso, se produzcan dentro de cada año natural o solicitarlo fuera de plazo, cuando la omisión genere impago de la cotización que corresponda».

CUARTO.- Interpretación del término «incluido» a que hace mención el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF .

1. El presente recurso de casación plantea la interpretación de la frase que «el contribuyente esté **incluido**, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos», y en particular del término **«incluido»** a que hace mención el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014.

Específicamente debemos discernir si esta regla de calificación de unos rendimientos como actividad económica exige solo que la persona esté incluida de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS, o si es necesario, que además cumpla el requisito formal de estar dada de alta efectivamente en este régimen especial al amparo del artículo 307 LGSS.

Dicho en otros términos, si puede calificarse como rendimiento de actividad económica los rendimientos percibidos por una persona que estando de manera obligatoria incluida en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS, formalmente no está dada de alta en este régimen incumpliendo el artículo 307 LGSS.

Se trata por tanto de interpretar el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF, -que es una norma tributaria- por lo que debemos acudir según lo dispuesto en el artículo 12 LGT al artículo 3.1º del Código Civil que señala que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos ... atendiendo al espíritu y finalidad de aquéllas» de donde se infiere que la interpretación de cualquier precepto -aquí el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF- contenidos dentro de nuestro amplio y complejo ordenamiento jurídico no puede efectuarse aisladamente sino que, por contra, ha de indagarse su correcta hermenéutica de forma sistemática, poniéndola en conjunción con el resto de previsiones integradas en el ordenamiento jurídico español. Por último, deberemos desentrañar cuál es la finalidad de la norma, qué es lo que pretende la norma.

Lo primer que debemos tener presente es cuál es la naturaleza jurídica que la operación llevada a cabo por la AEAT y debemos señalar que estamos en presencia de una operación de calificación de los rendimientos percibidos por el contribuyente de una sociedad. El recurrente sostiene que esos rendimientos son rendimientos de actividades económicas del artículo 27 LIRPF mientras que la AEAT los califica como rendimientos del trabajo del artículo 17 LIRPF.

La calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la verdadera naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes así se desprende del artículo 13 LGT y de nuestra jurisprudencia.

Por tanto, en nuestra labor hermenéutica deberemos indagar cuál es la verdadera naturaleza de los rendimientos percibidos por D. Rodrigo al margen de cualquier formalismo. El contribuyente obtuvo rendimientos procedentes de una entidad en cuyo capital participaba al 57% derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas,

aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que el contribuyente tenía la obligación legal de estar incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, pese a incumplir su obligación y no estar dado formalmente de alta en dicho régimen.

Si no tenemos en cuenta el dato formal del alta en el RETA la naturaleza jurídica del rendimiento es la de rendimiento de una actividad económica no pudiendo ser calificado desde luego como rendimiento del trabajo al no existir una relación laboral pues es evidente que faltan las notas de ajenidad y dependencia.

2. Pero además, si interpretamos la frase que «el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos», y, en particular el término «**incluido**» a que hace mención el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto jurídico en el que se encuentran inserto ese precepto - esto es los artículos 305 y 307 de 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- debemos concluir que la inclusión en el RETA hace mención a la catalogación del trabajador en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos y no a su afiliación.

La distinción entre inclusión y afiliación en el RETA se desprende de la lectura conjunta de dichos preceptos. El artículo 305 LGSS hace mención a la inclusión obligatoria, expresamente dice «1. **Estarán obligatoriamente** incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos», mientras que, el artículo 307 LGSS distingue la inclusión o catalogación obligatoria dentro del RETA del acto de afiliación. El artículo 307 LGSS prevé que «Las personas trabajadoras autónomas están obligadas a **solicitar su afiliación** al sistema de la Seguridad Social».

De lo anterior se colige que la afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos. Si el legislador hubiera querido exigir la afiliación podría haber redactado el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF estableciendo que «el contribuyente esté afiliado (no incluido), a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos».

Por último, debemos indicar que la consecuencia que nuestro ordenamiento jurídico prevé en el artículo 22 del Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social para los supuestos de no afiliación al RETA es la imposición de una sanción, e, incluso la obligación de cotizar en dicho régimen, en ningún caso la calificación de la actividad en Régimen General de la Seguridad Social o que en el ámbito tributario se califique de otro modo los rendimientos percibidos.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación del término «incluido» a que hace mención el artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF.

A los efectos de calificar unos rendimientos íntegros de actividades económicas al amparo artículo 27.1, tercer párrafo LIRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, el término «incluido» a que hace mención dicho precepto exige única y exclusivamente que el contribuyente esté comprendido o catalogado de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos según el art. 305.2.b) LGSS no siendo necesario que además cumpla el requisito formal de estar dado de alta efectivamente en este régimen especial al amparo del artículo 307 LGSS.

SEXTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

Procede por tanto estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Rodrigo contra la resolución de 23 de junio de 2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas con núm. NUM002 y NUM003 interpuestas contra acuerdo de liquidación y sanción; y anular dicha resolución y la liquidación en el particular relativo a la calificación de los rendimientos como actividad económica y sanción de la que trae causa por no ser conforme a Derecho.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Rodrigo contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia

Síguenos en...



de Madrid, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1091/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1091/2020 interpuesto por D. Rodrigo contra la resolución de 23 de junio de 2020 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestimaron las reclamaciones económico administrativas con núm. NUM002 y NUM003 interpuestas contra acuerdo de liquidación y sanción; y, anular dicha resolución y la liquidación en el particular relativo a la calificación de los rendimientos como actividad económica y sanción de la que trae causa por no ser conforme a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

