LAS REGULARIZACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA RECALIFICACIÓN DEL VÍNCULO DE MERCANTIL A LABORAL EN EL TRABAJO PARA PLATAFORMAS DIGITALES

TAX ADJUSTMENTS RESULTING FROM THE RECLASSIFICATION FROM COMMERCIAL TO EMPLOYMENT RELATIONSHIP IN THE WORK FOR DIGITAL PLATFORMS

Norberto Miras Marín
Profesor Contratado Doctor Universidad de Murcia

Palabras clave: Economía colaborativa, regularización por laboralización, «Ley Rider», falsos autónomos.
Keywords: Collaborative economy, regularization by employment, «Rider Law», false self-employed.

Resumen: El presente análisis tiene como finalidad el estudio de las consecuencias tributarias del cambio en la naturaleza del vínculo, de mercantil a laboral, que se ha producido en masa —aunque no totalmente, pues hay notables excepciones— en el sector de los prestadores de servicios a las plataformas digitales. Asimismo, en este trabajo proponemos un marco teórico-práctico en el que estudiar este sector de la economía colaborativa y las figuras personales que lo componen, incidiendo en cómo tributa la figura del *«rider»*, considerado como empresario autónomo y como empleado por

cuenta ajena. Finalmente, consideramos que su contenido será de gran ayuda para los abogados laboralistas y tributaristas por cuanto responde eventuales preguntas que se puedan hacer sobre un tema eminentemente de Derecho del Trabajo en todas las sedes de tributación.

Abstract: The purpose of this paper is to study the tax consequences of the change in the nature of the contract, from commercial to labor, which has occurred en masse —although not completely, as there are notable exceptions— in the sector of service providers to digital platforms. Likewise, in this work we propose a theoretical-practical framework in which to study this sector of the collaborative economy and the personal figures that compose it, emphasizing how the figure of the *«rider»* is taxed, considered as an autonomous entrepreneur and as an employee. Finally, we believe that its content will be of great help to labor and tax lawyers, as it answers any questions that may be asked on an eminently Labor Law issue in all tax offices.

Sumario: 1. CONSIDERACIONES PREVIAS. 2. APROXIMACIÓN AL DEBATE SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN SEDE LABORAL. 3. LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL CAMBIO DE NATURALEZA DEL VÍNCULO. 3.1. La regularización en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.2. La regularización en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.3. La regularización en la fiscalidad de la plataforma digital. 4. CONCLUSIONES. 5. BIBLIOGRAFÍA.

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El desarrollo de las tecnologías de la información y de la comunicación ha favorecido la creación de nuevos modelos de organización industrial y de distribución que permiten el intercambio de bienes y servicios de forma fácil y personalizada. En este contexto han surgido plataformas electrónicas que, sirviéndose de estas tecnologías hacen posible el encuentro entre los proveedores y los receptores de bienes o servicios y, en definitiva, facilitan la contratación online entre los intervinientes.

Estas plataformas digitales han contribuido decididamente al desarrollo de la denominada economía colaborativa en cuanto constituyen el instrumento que hace posible la colaboración entre los proveedores y los receptores de bienes y servicios. En efecto, las nuevas tecnologías de la información han multiplicado las posibilidades de interacción entre grupos que interaccionaban a un elevado coste. Gracias a las nuevas tecnologías, las plataformas digitales pueden identificar la demanda y conectar en tiempo real a oferentes y demandantes de servicios, conectados a Internet y geolocalizados gracias al terminal móvil.

La característica común de todas las plataformas digitales es el servicio de soporte electrónico con la finalidad de lograr la contratación de un servicio determinado. Ahora bien, para determinar la naturaleza jurídica de la actividad de estos operadores es nece-

sario analizar el modelo de negocio que desarrollan y evaluar si están organizando y asumiendo en nombre propio la prestación del servicio contratado o, en cambio, si se limitan a intermediar, a poner en contacto a los usuarios en el ámbito del mercado correspondiente. Esto resulta claro en la mayoría de los casos porque resulta diáfana la posición intermedia de las plataformas entre el cliente final y la empresa de restauración, pero no tan clara es la naturaleza del vínculo contractual entre la plataforma digital y los que realizan el transporte para la misma.

II. APROXIMACIÓN AL DEBATE SOBRE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN SEDE LABORAL

En una esfera de Derecho del Trabajo, el debate sobre la naturaleza jurídica del vínculo que une al personal de las plataformas digitales con las mismas ha sido pródigo: existe una gran cantidad de sentencias sobre este tema con conclusiones dispares, todas ellas sobre litigios planteados en plataformas digitales que actúan en el sector del pequeño transporte o reparto a domicilio de comercios y restaurantes. Frente a la predisposición empresarial a configurar mercantilmente la relación de servicios con su personal, incluso como si fuera la única opción posible, tenemos el baño de realidad que supone observar la figura del «rider»[1], un señor —o señora—, muchas veces en mallas de ciclista, que no es precisamente el paradigma de empresario. La calificación de la naturaleza contractual que une a la plataforma digital con sus trabajadores debe hacerse mediante la aplicación del artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores. Este precepto eleva la nota de dependencia o subordinación a criterio principal de distinción entre el trabajo dependiente y el trabajo autónomo. La determinación de si en una prestación de servicios concurren las notas marcadas por el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores presenta dificultades, unas de carácter general y otras específicas para el caso de la prestación de servicios en plataformas digitales.

Los problemas de carácter general derivan del método de aplicación del artículo 1.1 ET, del modo como en cada supuesto debe averiguarse si concurren las notas de ajenidad y dependencia: el llamado método indiciario[2] en virtud del cual las notas de ajenidad y

1 Como empresario, el *«rider»* está obligado a darse de alta presentando la declaración censal de inicio de actividad del modelo 036 de manera previa. El epígrafe fiscal deberá de ser el 849.5 «Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia».

2 Al respecto véase Selma Penalva, A.: *Los límites del contrato de trabajo en la jurisprudencia*

dependencia se entienden concurrentes si en el caso concreto se prueba la concurrencia de determinados hechos que sirven como indicios de su existencia[3]. La doctrina jurisprudencial se ha encargado de codificar este método construyendo un verdadero catálogo casuístico para la solución de casos litigiosos[4].

Siguiendo a Cámara Botía a los problemas de carácter genérico se sumarían dos de carácter específico[5]: los derivados a los contradictorios términos en que muchas veces se plantea la discusión sobre la calificación de la naturaleza del vínculo en este sector y la presentación del trabajo en plataformas como incompatible con la regulación laboral[6].

Por otro lado, la figura del «rider» tiene posible adaptación a la figura del trabajador autónomo económicamente dependiente (en adelante, TRADE), que es aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por percibir de él, al menos, el 75 % de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales[7]. Si no se acreditase la condición de que el setenta y cinco por ciento de los ingresos del TRADE proceden del cliente, se entenderá que carece de dicha condición[8]. Además, para considerarlo como trabajador económicamente dependiente, debe reunir simultáneamente una serie de condiciones[9]. Ahora bien, también tenemos la figura del «falso» autónomo, que hay que

española, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 91 y ss.

3 González Ortega, S.: «Trabajo asalariado y trabajo autónomo en las actividades profesionales a través de las plataformas informáticas», *Temas Laborales*, n.º 138, 2017, p. 93.

4 Un ejemplo de este proceder lo tenemos en la STS de 20 de enero de 2015 (rec. 587/2014) que muestra el *iter* jurídico para determinar la naturaleza jurídica de una prestación de servicios controvertida.

5 Cámara Botia, A.: «La prestación de servicios en plataformas digitales: ¿trabajo dependiente o autónomo?» *Revista Española de Derecho del Trabajo*, n.º . 222/2019, p. 79.

6 *Ad imposibilia nemo tenetur* señalaba el adagio latino y, en parte, las empresas insisten en argumentar la imposibilidad de la laboralidad en este sector.

7 Tal y como establecen los artículos 11 y siguientes del Estatuto del trabajo autónomo.

8 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de fecha 27 de marzo de 2017 y número de recurso 75/17.

9 El trabajo autónomo económicamente dependiente viene definido en el artículo 11.1 de la Ley 20/2007 de 11 de julio, por la que se aprueba el Estatuto del Trabajo Autónomo (LETA), como aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o jurídica, denominada cliente, del que dependen económicamente por recibir de él, al menos, el setenta y cinco por cien de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales. En el desempeño de su actividad deberá asumir las siguientes condiciones, como no tener a 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 (con excepciones); no ejecutar su actividad de manera conjunta e indiferenciada con los trabajadores que presten servicios bajo cualquier forma contractual por cuenta del cliente; 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; desarrollar su actividad bajo criterios organizativos propios, sin perjuicio de las indicaciones técnicas de carácter general que pueda recibir de su cliente; percibir una contrapres-

distinguir del trabajador autónomo —en general— y del TRADE —en particular—. Denominamos «falso» autónomo al trabajador que está dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), y, sin embargo, en la realidad se trata de un trabajador por cuenta ajena, en términos de total dependencia y ajenidad. Por tanto, se trata de una figura que desvirtúa completamente la esencia del trabajo por cuenta propia y cuya implantación ha resultado favorecida por el ahorro de costes sociales para el empresario[10]. La interconexión entre las figuras citadas y la prueba de laboralidad en el sector de las plataformas digitales han dado para multitud de sentencias y un profundo debate doctrinal[11].

Con este debate encima de la mesa y la alta litigiosidad consecuente[12], el legislador decidió aparecer en escena con el Real Decreto-ley 9/2021, de 11 de mayo, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de plataformas digitales, tácitamente sustituido por la Ley 12/2021, de 28 de septiembre, por la que se modifica el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para garantizar los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de plataformas digitales[13].

Esta Ley, denominada popularmente «Ley Rider», introduce una disposición adicional sobre la presunción de laboralidad de las actividades de reparto o distribución de cualquier tipo de producto o mercancía[14], cuando la empresa ejerce sus facultades de organización, dirección y control, mediante la gestión algorítmica del servicio o de las condiciones de trabajo, a través de una plataforma digital[15]. Ahora bien, su eficacia está basada en la valoración de la naturaleza del vínculo, por tanto, va a depender en gran medida de la prueba indiciaria que se tenga acerca del desarrollo de la actividad a través de plataformas, que debe permitir discernir si las condiciones de prestación de servicios manifestadas en una relación concreta encajan en la situación descrita por dicha disposición.

---

tación económica en función del resultado de su actividad, de acuerdo con lo pactado con el cliente y asumiendo riesgo y ventura de aquella.

10 Calvo Vérgez, J., «La problemática de los llamados «falsos autónomos» en el mercado laboral español», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2020, p. 1.

11 Ayala Sánchez, A., «Un triángulo imperfecto: Tics, empresarios y trabajadores», *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, n.º 59, 2021 [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

12 Únicamente las sentencias sobre la plataforma Glovo van a sobrepasar a la decena. Para mayor abundamiento Guindo Morales, S., «Los indicios o notas características del trabajo autónomo y del trabajo por cuenta ajena a raíz de las recientes y relevantes sentencias judiciales sobre los rider», *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, n.º 67, 2020 [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

13 Porque ahora las cosas se hacen así. No es un abuso del Decreto-ley, es algo moderno.

14 Dicha disposición establece, no obstante, que dicha presunción de laboralidad no afecta a lo previsto en el artículo 1.3 del Texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

15 En este sentido, la Exposición de Motivos destaca la necesidad de la medida precisamente para garantizar la igualdad de trato entre empresas a pesar del impacto del desarrollo de las tecnologías en la prestación de los servicios de la misma naturaleza.

El texto, además, entre otras cuestiones de enjundia, modifica dos puntos del Estatuto de los Trabajadores y establece que los repartidores de plataformas digitales son trabajadores laborales y regula, por primera vez, el derecho de los trabajadores a ser informados por su empresa de los «algoritmos o sistemas de inteligencia artificial» que pueden afectar a las condiciones de trabajo, la contratación o el mantenimiento de empleo[16].

La recepción de la norma ha sido desigual: existen plataformas digitales multinacionales que han optado por abandonar el mercado español al entender que los costes sociales de laboralizar la relación hacían inviable el negocio[17]; por otro lado, existen plataformas que han laboralizado a toda su plantilla, pero otras han optado por modelos «mixtos» en los que se modifican sus relaciones con los trabajadores para evitar indicios de laboralidad en una gran parte de su plantilla[18].

En este punto, con la meritada «Ley Rider» garantizando los derechos laborales de las personas dedicadas al reparto en el ámbito de plataformas digitales y algunas de las plataformas manteniendo su vínculos mercantiles, se plantea una pregunta importante ¿qué efectos tributarios se derivarían al recalificar al trabajador de autónomo a laboral en eventuales inspecciones de trabajo?

16 Se echa de menos más transparencia, para conocer los designios del algoritmo rector de las plataformas y esto se podría haber regulado de manera más prolija. Ginès Fabrellas, A., «El derecho a conocer el algoritmo: una oportunidad perdida de la "Ley Rider"», *Iuslabor*, n.º 2, 2021. 2021 [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

17 La empresa birtánica Deliveroo, que fue de las primeras compañías de reparto de comida a domicilio en llegar a España, anunció que dejaba de operar en el país ante la inviabilidad del negocio, que «requiere un nivel de inversión muy elevado». Lo curioso es que, para poder terminar con su actividad en España, tuvo que reconocer la laboralidad de sus repartidores para hacer un Expediente de Regulación de Empleo (ERE).

18 La conocida Glovo solo laboralizó una pequeña parte de sus empleados —unos 2.000 de sus 11.000 trabajadores— y añadío en un comunicado público que aplicaría «un nuevo modelo de colaboración para profesionales autónomos» que les iba a permitir «simultanear otras aplicaciones y actividades con total flexibilidad, autonomía e independencia». La Inspección de Trabajo mantiene investigaciones en todas las provincias en las que opera Glovo y ya han trascendido las primeras sanciones. Fue Uber Eats, otra de las principales plataformas, la que denunció que Glovo incumplía la ley y seguía utilizando «al menos 8.000 trabajadores autónomos» en su operativa. García Quiñones, J. C., «El caso Deliveroo: un ejemplo loable de implicación jurisdiccional a la búsqueda de la verdad material como pauta para la compatibilidad entre la economía colaborativa y el derecho del trabajo», *Derecho de las relaciones laborales*, n.º 6, 2018, p. 633 y García, H.O., «La prestación personal de servicios de transporte organizados por plataformas electrónicas *(ride sharing)* tomando como referencia a la empresa Uber», *Revista derecho del trabajo*, n.º 18, 2018, pp. 39-62. [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

III. LOS EFECTOS TRIBUTARIOS DEL CAMBIO DE NATURALEZA DEL VÍNCULO

Partimos de una situación en la que el «rider» es «empresario» y fiscalmente puede optar entre dos métodos para determinar la base imponible en el IRPF: estimación directa simplificada y estimación objetiva, con sus correspondientes regímenes de IVA. Entendemos que para un «rider», económicamente es más barato el régimen de Estimación directa simplificada, no obstante, la tributación en módulos es posible con el alta en el Epígrafe IAE: 849.5 de transporte de mensajería y recadaría, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios. Tendrá que autoliquidar el modelo 131 de Pago fraccionado a cuenta IRPF y el modelo 303 del IVA, en simplificado. Respecto a la estimación directa; aunque tiene la desventaja respecto a la estimación objetiva, de la llevanza de contabilidad de facturas de ingresos, gastos e inversiones, por contra sólo se paga en función de los beneficios que se tienen, en cambio en módulos, se paga por las unidades de módulos, independientemente que se tengan perdidas o muchos beneficios. Como los beneficios suelen ser escasos, tributar en estimación objetiva no merece la pena. En cuestión de obligaciones formales, en estimación directa simplificada, de forma trimestral, hay que presentar el modelo 130 para ingresar el pago fraccionado a cuenta de la declaración de la renta, si hay existido beneficios en el trimestre. También hay que presentar de forma trimestral, el modelo 303 para ingresar la liquidación del IVA, si aplica, si la liquidación del IVA sale negativa, también se tienes que presentar, pero no se ingresará ningún importe a hacienda. Y de forma anual, una vez terminado el año, se deberá de presentar al menos el modelo 390 del Resumen anual del IVA y otras declaraciones informativas, que se podría también tener que presentar, depende del caso.

Al producirse la «laboralización» del vínculo queda simplificada la gestión tributaria del «rider» limitándose a la presentación en su caso del modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en donde declararan sus ingresos como rendimientos del trabajo.

Ahora bien ¿qué ocurre con lo tributado antes del citado cambio de naturaleza del vínculo? La «Ley Rider» nada regula sobre si la situación de estos trabajadores con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley[19], cumplido su período transitorio, era correcta o no, lo que supone que, en un principio, la situación deba estimarse como la apropiada y, por tanto, no proceda regularización alguna respecto a los rendimientos que tributaron como procedentes de actividades económicas. Ahora bien, hay que destacar que el Tribunal Supremo en su sentencia 805/2020, de 25 de septiembre, ha calificado que la relación que existía, entre uno de los trabajadores y una de las empresas más conocidas del sector, era una relación de carácter laboral. Y, en todo caso, la «Ley Rider» no suponía el establecimiento de una presunción de laboralidad *iuris et de iure* de laboralidad en el sector, sino una *iuris tantum*, que admite prueba en contrario,

19 Gil de Gómez Pérez-Arados, C.; Imaz Montes, M. del M., «Economía colaborativa y mercado de trabajo. Un repaso a propósito de la "Ley Rider"», *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, n.º 81, 2021. [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

la prueba indiciaria casuística de los requisitos estudios en el epígrafe primero de este análisis[20].

Por tanto, la regularización de su situación tributaria debería realizarse con efectos retroactivos hasta la fecha que corresponda, bien por prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria[21], bien por no haberse extendido la calificación como de falso autónomo más allá de dicho período.

Para mayor claridad en la exposición debemos bifurcar el tratamiento tributario de la figura según tipo de imposición distinguiendo entre la tributación directa en renta y la indirecta en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.1. La regularización en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Está claro que, considerado como trabajador autónomo, un «rider» obtiene rendimientos de actividades económicas; mientras que si los rendimientos se hubiesen generado mediando relación laboral entre empresa y trabajador hubiesen tenido la calificación de rendimientos del trabajo, lo que supone diferencias importantes en la tributación de unos y otros[22].

Así, la inclusión de dicho «rider» en el Régimen General de la Seguridad Social como consecuencia de una inspección de trabajo o por decisión de una instancia judicial, comporta que los efectos de esa consideración tengan también su incidencia en los rendimientos percibidos[23], durante el período temporal al que se contrae la existencia de esa relación laboral, por lo que procede calificarlos como rendimientos del trabajo.

Por tanto, se deberá incluir en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de este trabajador, correspondientes a los períodos impositivos afectados por dicha relación temporal, los rendimientos íntegros del trabajo que correspondan a los servicios prestados, rendimientos que, evidentemente, deben abandonar su previa consideración como rendimientos de actividades económicas.

20 Trillo Párraga, F., «La "Ley Rider" o El arte del volver», *Revista de derecho social*, n.º 94, 2021, p. 21.

21 La Agencia Tributaria dispone de cuatro años para determinar deudas tributarias mediante liquidaciones, así como para exigir el pago de liquidaciones y autoliquidaciones. Así pues, a los cuatro años prescriben derechos de la Administración como el de determinar una deuda tributaria mediante liquidación, exigir el pago de deudas liquidadas o imponer sanciones. Todo *ex* artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

22 Sobre esta cuestión se pronuncia la Resolución a Consulta Vinculante de 16 de marzo de 2021, fichada bajo el código V0605-21, reiterando el criterio de la Dirección General de Tributos sobre la tributación de las cantidades que deben regularizarse por el cambio de calificación jurídica.

23 En su momento calificados como rendimientos de una actividad económica por aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF.

El procedimiento para llevar a cabo la regularización de su situación tributaria sería el aplicable según el artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que establece que los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas. Y hacemos énfasis en que las autoliquidaciones serán complementarias y, por tanto, de ellas resultará un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada, porque lo más probable es que la tributación sea mayor por el cambio de calificación de los rendimientos. Esta conclusión deriva de la posibilidad de incrementar los gastos deducibles al calcular el rendimiento de la actividad conforme al método de estimación directa, por el contrario, respecto de los rendimientos del trabajo, únicamente serán deducibles los gastos recogidos en el artículo 17 de la LIRPF. Las presiones sociales no siempre redundan en efectos fiscales positivos para el contribuyente[24].

En efecto, las cantidades tributadas en IRPF por un «rider» con un vínculo mercantil con su plataforma digital empleadora normalmente serán menores que con un vínculo laboral. Esto se debe al incluir en el cómputo del neto de los rendimientos por actividades económicas la deducción de gastos de explotación —que no existe con la misma extensión en la tributación por rendimientos del trabajo[25]—. Los gastos deducibles en las actividades económicas en el IRPF son aquellos que Hacienda permite deducir de ingresos para calcular el beneficio de la actividad[26]. Y en la actividad del «rider», observada desde un punto de vista empresarial, tendríamos gastos deducibles por consumos de explotación, cuota de autónomos[27], reparaciones y conservación y amortizaciones, conceptos no aplicables al régimen de tributación de los rendimientos del trabajo si el vínculo pasa a considerarse laboral.

24 Recuérdese la presión social por la aceptación de las daciones de viviendas en pago en la crisis hipotecaria, que suponía una tributación adicional para el banco, que se encontraba sujeto al ITPO y al mismo hipotecado, con una tributación en IRPF por la alteración patrimonial, que fue declarada -irónicamente- exenta pasada la crisis.

25 Los gastos deducibles en los rendimientos de trabajo son cuantitativamente y cualitativamente menores. Básicamente, en este caso, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, que se deben de declarar como ingreso íntegro de rendimiento de trabajo, pero según el artículo 9 del Reglamento de IRPF, estarán exentos los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con ciertos límites y gastos de sindicación y asimilados.

26 Siempre que cumplan los criterios para que un desembolso económico pueda ser considerado como gasto deducible. Por tanto, deben ser gastos vinculados a la actividad económica realizada por el autónomo o, como como señala la LIRPF, que estén «afectos a la misma», deben encontrarse convenientemente justificados mediante las correspondientes facturas y deben estar registrados por el autónomo en sus correspondientes libros registro.

27 Desde el inicio de la actividad hasta su finalización el «rider» considerado empresario autónomo paga la cuota de autónomos. La cuantía depende de si se están disfrutando de bonificaciones y de la base de cotización elegida. Si se eligen la base mínima, y no se disfruta de ninguna bonificación el cargo de autónomo la cuota de autónomos a pagar en 2022, incluida la incapacidad temporal, el cese de actividad y la formación continua es el 30,6 % de 966,6 euros, lo que supone 294 euros. Lo que significa una cuantía importante comparada con las magras ganancias que pueden tener.

3.2. La regularización en sede del Impuesto sobre el Valor Añadido

En el ámbito de la imposición indirecta el tratamiento de los servicios prestados por un «rider» si la naturaleza del vínculo fuera considerada mercantil y él fuera un empresario autónomo. Tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

Lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es que sea prestada, por tanto, por cuenta propia, razón por la cual el artículo 7.5.º 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»[28].

La consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena, ha sido tratada por la jurisprudencia, como hemos señalado en la instrucción a este trabajo. En este orden de cosas, las notas o indicios determinantes de la dependencia o ajenidad de acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenidos, entre otras, en la sentencia de fecha 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, han sido incorporados a la doctrina administrativa en numerosas resoluciones a consultas tributarias[29]; dichas

28 Desde el punto de vista del derecho comunitario, el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone 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». En sede de IVA, la normative europea hace mucho hincapié en el requisito del carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica, que ha sido analizado pormenorizadamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85, en la de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90 y en la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08. Sin embargo, no todo en Europa es proteger el sacrosanto IVA. Así, Gil Otero, L., «Un paso (necesario) más allá de la laboralidad. Análisis y valoración de la propuesta de directiva relativa a la mejora de las condiciones laborales en el trabajo en plataformas», *Lex social: revista de los derechos sociales*, vol. 12, n.º 1, 2022, pp. 89 y ss.

29 Por todas, resolución a consulta vinculante número V2533-12, de 26 de diciembre.

notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquel que presta los servicios.

En virtud de lo expuesto, y como hemos señalado al principio de este análisis, cabe concluir que la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurran las notas configuradoras del mismo a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores; esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución. *Sensu contrario*, dicha prestación podrá instrumentarse a través de un contrato de arrendamiento de servicios cuando no concurran en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena[30].

Por tanto, y a pesar de la presunción de laboralidad afecta a los profesionales que, como los «riders», efectúen prestaciones de servicios de reparto para una plataforma digital, dicha presunción decaería en caso de que el trabajador mismo quedara personalmente obligado a responder del buen fin de la operación asumiendo el riesgo y ventura de la misma[31].

Cabe destacar, por otra parte, que, sin perjuicio de la presunción de laboralidad a la que se acaba de hacer referencia en la normativa laboral, que tiene carácter *iuris tantum*, admitiendo prueba en contrario, las circunstancias que determinan la ajenidad en la prestación de un servicio es una cuestión de hecho y la Hacienda Pública no puede pronunciarse no siendo competente —está en manos de lo que señale la inspección—, tampoco, para discernir si en el caso particular la relación es de carácter laboral o mercantil de arrendamiento de servicios.

Ahora bien, si a la Hacienda Pública ya se le presentan -por parte de la inspección- hechos claramente indiciarios de que los servicios prestados por «riders» deberían encuadrarse -siempre según el caso concreto- en el marco de una relación laboral en régimen de dependencia no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 7.5.º LIVA, máxime teniendo en cuenta la presunción de laboralidad aplicable a dichos trabajadores de acuerdo con la normativa sectorial.

En caso de que se hubieran repercutido cuotas del Impuesto, al tratarse de una prestación de servicios no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos que

30 Guindo Morales, S., «Los indicios o notas características del trabajo autónomo y del trabajo por cuenta ajena a raíz de las recientes y relevantes sentencias judiciales sobre los rider», *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, n.º 67, 2020. [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

31 Caso recogido en la letra f) del artículo 1.3 del Texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Lo cual deja abierto el sistema a la prueba, como señala Dieste Cobo en Dieste Cobo, J.M., «Los trabajadores en las plataformas digitales: ¿autónomos o empleados?: Ser o no ser, la cuestión no resuelta por la Ley Rider. To be or not to be, that is the question not solved by the Riders' law.», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2021. [versión online, acceso el 7 de noviembre de 2022].

se acaban de exponer, será necesario rectificar las cuotas indebidamente repercutidas, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley 37/1992[32].

Así, los sujetos pasivos deberán 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 LIVA, dan lugar a la modificación de la base imponible.

Sin embargo, pese a que está claro que si no existe empresario que realice una actividad económica no se devenga IVA y, por tanto, si se ingresaron indebidamente en el Tesoro Público cuotas del mismo se debería proceder a la rectificación de las mismas[33]; no está tan claro que sea el «rider» el que pueda solicitar la devolución de las cuotas. Esto ocurre porque el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en su artículo 14. 2. c) señala que solo pueden instar la devolución del IVA a aquellos que soportan la repercusión del IVA. Y en el caso de la relación «rider»-plataforma digital con carácter mercantil, parte de las cantidades que percibía el «rider» destinadas al abono del IVA no son cantidades destinadas a recompensar la actividad contratada. Es decir, parte de lo que pagaba la empresa al «rider» no se integraba en su patrimonio sino que estaba destinada a pagar la cuota de IVA, luego el «rider» no está legitimado para pedir la devolución.

Esta interpretación —de la que se hace eco la AEAT— tiene origen en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2014, número de recurso 1522/2013, que declara en un asunto en el que el vínculo pasa de administrativo a laboral que «las cuantías destinadas al abono del IVA que percibe el prestador de servicios al amparo de un contrato administrativo no son cantidades destinadas a recompensar la actividad comprometida. Se trata de dinero recaudado para el posterior ingreso en favor de la Hacienda Pública y por cuenta de ella —sin perjuicio de que pueda proceder su compensación—; en consecuencia, aunque el vínculo administrativo sea considerado fraudulento y luzca su naturaleza laboral como la verdadera, a la hora de calcular el importe de la indemnización por despido es erróneo integrar en el módulo salarial utilizado el montante de tal Impuesto».

32 La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, siempre que no hubiesen transcurrido los cuatro años de la prescripción, contados a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 LIVA.

33 En el artículo 89.5 LIVA se posibilitan dos opciones cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas: iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 LGT o 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.

En este fallo, el Tribunal Supremo se remite a un criterio anterior, fijado en sentencia de 20 de octubre de 1989, número de recurso 6008/1988. En dicha resolución, el Tribunal Supremo declaró que el impuesto repercutido por el trabajador a la empresa no era salario. Ello, «dado que la cantidad abonada por la empresa al trabajador por dicho concepto no se integra en su patrimonio, al estar destinada a la Hacienda Pública».

En definitiva, la respuesta a la pregunta de quién tiene derecho a obtener la devolución del IVA ingresado en Hacienda, si el trabajador o la empresa, depende en gran medida de la consideración como salario, o no, de dicho IVA repercutido por el falso autónomo a la empresa[34].

Por el contrario, existe jurisprudencia menor como la sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, en una sentencia de 20 de febrero de 2019, número de recurso 1926/2018, ha considerado que los «falsos» autónomos tienen derecho a solicitar la devolución del IVA que ingresaron en Hacienda, porque el Juzgado de lo Social declaró que las facturas emitidas por el trabajador, que incluían IVA y retención, eran salario[35].

En definitiva, el reconocimiento del derecho a la devolución proviene de la consideración de que el IVA que en su día percibió el trabajador de la empresa como parte de la cuantía pagada e ingresó en Hacienda era parte de su salario, cosa que no está clara y sujeta a interpretación, como hemos podido observar.

34 Lo cual hay que probar. En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. En sede de IVA, los números 1.º y 2.º del apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido contienen una relación, a título de ejemplo, de algunos de los medios de prueba que, teniendo en cuenta las circunstancias que normalmente se presentan en los supuestos de hecho a que se refiere, pueden ser utilizados al fin que en dicho precepto se menciona, tal y como se desprende con claridad del principio general de admisión de «cualquier medio de prueba admitido en derecho» que dicho precepto recoge y de las expresiones «en particular» y «cualquier otro justificante de la operación» contenidas en el mismo. Podrán también por tanto ser utilizados a tales efectos otros medios de prueba admitidos en derecho, distintos de los expresamente mencionados en dicho precepto. Se nos antoja al valorar como prueba las facturas en las que se desglosa el IVA pagado por la plataforma digital de manera literal, entendiendo que la cuantía total de base más cuota de IVA no es el total del supuesto salario es una interpretación cuestionable pues una factura y una nómina no son documentos equivalentes correspondientes a realidades equivalentes.

35 Así, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia se refiere a que: «Por sentencia firme n.º 402, de dos de octubre de 2015, del Juzgado de lo Social n.º 14 de Valencia, se declaró que la relación entre la actora y la Administración autonómica era y había sido en todo momento de carácter laboral, de manera que las cantidades percibidas de la Conselleria de Educación, Cultura y Deportes previa facturación eran salario, que se fijó en 1.800,84 euros mensuales, incluidas las partes proporcionales de las pagas extraordinarias». Por tanto, toda la remuneración percibida cuando era considerado el vínculo mercantil era considerada «salario» y, consecuentemente, el importe debía ser devuelto al trabajador.

3.3. La regularización en la fiscalidad de la plataforma digital

El concepto de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades es, en apariencia, sencillo: todo gasto realizado por una entidad es susceptible de ser considerado como tal. En cualquier caso, la contraprestación pagada en concepto de gasto y el gasto que se realiza han de cumplir una serie de requisitos para su consideración como deducibles: la contabilización del gasto y su correlación con los ingresos, la justificación del mismo y la imputación temporal del gasto. Por tanto, modificando asientos contables —cambio de cuenta de proveedores a cuenta del grupo de sueldos y salarios— y cuantías —más elevadas, debido a costes laborales—, tanto los gastos por proveedores de origen mercantil, en un primer término, como los de personal, si se produce la «laboralización del «rider» son deducibles cuando cumplan los requisitos establecidos.

IV. CONCLUSIONES

Habida cuenta lo expuesto y como catálogo sucinto de conclusiones y epítome, debemos considerar:

Primero. La prestación de servicios a las plataformas digitales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurran las notas a que se refiere el artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores; esto es, cuando el profesional se compromete voluntariamente a prestar sus servicios por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección del empresario a cambio de una retribución. En sentido contrario, dichos servicios podrán realizarse a través de un contrato mercantil de arrendamiento de servicios cuando no concurran los caracteres propios de la relación laboral.

Segundo. En el ámbito de los «riders», en el que opera una presunción de laboralidad a los trabajadores que efectúen servicios de reparto para una plataforma digital, dicha presunción quedaría enervada en el caso que el trabajador quedara personalmente obligado a responder del buen fin de la operación asumiendo el riesgo y ventura de la misma.

Tercero. Sin embargo, es cierto que se ha producido una «laboralización» muy importante en el sector, quedando ciertos reductos como la empresa «Glovo» que insiste en defender la mercantilidad de sus relaciones con los repartidores. Esta «laboralización» del vínculo tiene efectos en la tributación de las cantidades ingresadas en la Hacienda Pública, tanto en la esfera de la imposición directa como en la indirecta.

Cuarto. La «Ley Rider» no regula el ámbito tributario y, por tanto, se podría pensar que no procede regularización alguna respecto a los rendimientos que tributaron como procedentes de actividades económicas antes de su entrada en vigor. No obstante, hay que destacar que el Tribunal Supremo en su sentencia 805/2020, de 25 de septiembre, ha calificado que la relación que existía, entre uno de los trabajadores y una de las empresas más conocidas del sector, era una relación de carácter laboral.

Quinto. Las regularizaciones fiscales en el ámbito del IRPF tenderán a no ser favorables para los «riders»: las cantidades tributadas en IRPF por un «rider» con un vínculo mercantil con su plataforma digital serán usualmente menores que con un vínculo laboral: en la tributación de los rendimientos del trabajo la posibilidad de deducir gastos es muchísimo menor que en rendimientos de actividades económicas. En la actividad del «rider», observada desde un punto de vista económica, encontraríamos gastos deducibles por consumos de explotación, cuota de autónomos, reparaciones y conservación y amortizaciones, no aplicables al régimen de tributación de los rendimientos del trabajo.

Sexto. En sede del Impuesto sobre el Valor Añadido, las regularizaciones debidas al cambio de la naturaleza del vínculo a una relación laboral en régimen de dependencia devendrían en la no sujeción al Impuesto, en virtud del artículo 7.5.º LIVA. En caso de que se hubieran repercutido cuotas del Impuesto, al tratarse de una prestación de servicios no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos que se acaban de exponer, será necesario rectificar las cuotas indebidamente repercutidas, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley 37/1992.

Séptima. Ahora bien, es una cuestión discutible si el «rider» puede pedir las cuotas indebidamente ingresadas en Hacienda porque el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en su artículo 14. 2. c) señala que solo pueden instar la devolución del IVA a aquellos que soportan la repercusión del IVA. Y en el caso de la relación entre el «rider» y la plataforma digital con carácter mercantil, las cantidades que percibía el «rider» destinadas al abono del IVA no son cantidades destinadas a recompensar la actividad contratada. Es decir, parte de lo que pagaba la empresa al «rider» no se integraba en su patrimonio sino que estaba destinada a pagar la cuota de IVA, luego el «rider» no está legitimado para pedir la devolución. Existe doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en este sentido, entendiendo que la cantidad abonada por la empresa al trabajador por dicho concepto no se integra en su patrimonio, al estar destinada a la Hacienda Pública.

Octavo. Por otro lado, la jurisprudencia menor ha disentido y ha considerado que los «falsos» autónomos, como los *riders* regularizados, tienen derecho a solicitar la devolución del IVA que ingresaron en Hacienda, declarando que las facturas emitidas por el trabajador, que incluyen IVA y retención, eran salario y llegaron a formar parte de su patrimonio.

Noveno. Las alteraciones en la tributación de las empresas en el plano del Impuesto sobre Sociedades son mínimas, porque son igualmente deducibles las retribuciones a los empleados por sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones por gastos de viaje, retribuciones en especie —incluido el ingreso a cuenta siempre que no se haya repercutido a los perceptores—, que los pagos a proveedores de servicios; ahora bien, los costes sociales de los primeros conllevan una mayor carga económica para la sociedad. Este es el terreno más pacífico.

Décimo. Finalmente, debemos concluir como epílogo que las regularizaciones fiscales en casos de laboralización de «falsos autónomos», como los «riders», suponen un quebradero de cabeza para muchos abogados laboralistas y la clarificación de las mismas es el fin perseguido -que no se si conseguido- de este artículo.

V. BIBLIOGRAFÍA

Ayala Sánchez, A.: «Un triángulo imperfecto: Tics, empresarios y trabajadores», *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, n.º 59, 2021.

Calvo Vergez, J.: «La problemática de los llamados «falsos autónomos» en el mercado laboral español», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 8, 2020.

Cámara Botía, A.: «La prestación de servicios en plataformas digitales: ¿trabajo dependiente o autónomo?», *Revista española de derecho del trabajo*, n.º 222, 2019, pp. 77-124.

Dieste Cobo, J.M.: «Los trabajadores en las plataformas digitales: ¿autónomos o empleados?: Ser o no ser, la cuestión no resuelta por la Ley Rider. To be or not to be, that is the question not solved by the Riders' law.», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11, 2021.

García Quiñones, J.C.: «El caso Deliveroo: un ejemplo loable de implicación jurisdiccional a la búsqueda de la verdad material como pauta para la compatibilidad entre la economía colaborativa y el derecho del trabajo», *Derecho de las relaciones laborales*, n.º 6, 2018, pp. 633-640.

García, H. O.: «La prestación personal de servicios de transporte organizados por plataformas electrónicas *(ride sharing)* tomando como referencia a la empresa Uber», *Revista derecho del trabajo*, n.º 18, 2018, pp. 39-62.

Gil de Gómez Pérez-Arados, C.; Imaz Montes, M. del M.: «Economía colaborativa y mercado de trabajo. Un repaso a propósito de la "Ley Rider"», *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, n.º 81, 2021.

Gil Otero, L.: «Un paso (necesario) más allá de la laboralidad. Análisis y valoración de la propuesta de directiva relativa a la mejora de las condiciones laborales en el trabajo en plataformas», *Lex social: revista de los derechos sociales*, vol. 12, n.º 1, 2022, pp. 89-121.

Ginès Fabrellas, A.: «El derecho a conocer el algoritmo: una oportunidad perdida de la "Ley Rider"», *Iuslabor*, n.º 2, 2021.

González Ortega, S.: «Trabajo asalariado y trabajo autónomo en las actividades profesionales a través de las plataformas informáticas», *Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social*, n.º 138, 2017, pp. 85-123.

Guindo Morales, S.: «Los indicios o notas características del trabajo autónomo y del trabajo por cuenta ajena a raíz de las recientes y relevantes sentencias judiciales sobre los *rider*», *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*, n.º 67, 2020.

Selma Penalva, A.: *Los límites del contrato de trabajo en la jurisprudencia española*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

Trillo Párraga, F.: «La "Ley Rider" o El arte del volver», *Revista de derecho social*, n.º 94, 2021, pp. 19-38.