

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

**Nº de consulta** V0782-24

**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**Fecha salida** 17/04/2024

**Normativa** LIRPF, Ley 35/2006, Art. 17, 27 y 41.  
LIVA, Ley 37/1992, artículos 4, 5 y 11.

**Descripción de hechos** El consultante es socio y administrador de una sociedad dada de alta en el epígrafe 844. Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares de la sección primera de las tarifas del IAE, realizando las funciones de director creativo. El cargo de administrador es gratuito y está dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

**Cuestión planteada** Se consulta la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la retribución correspondiente a los servicios prestados por el consultante a la sociedad.  
Asimismo, se consulta la sujeción de dichos servicios al Impuesto sobre el Valor Añadido.

**Contestación completa** 1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, se debe hacer constar que únicamente se va a proceder a contestar las cuestiones planteadas por el consultante y no las relativas a la sociedad en la que participa al no constar ésta como consultante.

En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 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 (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF-, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

No obstante, en caso de que la sociedad no satisfaga al socio ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, no deberá imputarse al mismo ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.

Por otro lado, en relación con los servicios prestados a la sociedad al margen de su condición de administrador, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF, con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales, quedando dicho artículo modificado en los siguientes términos:

“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.”.

A efectos de analizar el alcance del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, debe tenerse en cuenta que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, en dicho párrafo se exige que la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre), esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.

Además, será necesario igualmente que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el socio estuviera 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 especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En caso contrario, 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.».

En el presente caso, concurren ambos requisitos –actividad e inclusión en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos- en el socio a que se refiere el escrito de consulta, por lo que las retribuciones satisfechas al citado socio por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas y, en consecuencia, tendrá que cumplir con las obligaciones formales establecidas para contribuyentes que ejerzan actividades económicas.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las

operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).

## 2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- El artículo 11, apartado Dos, número 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, en particular, se considera prestación de servicios “el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”.

Por lo tanto, 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 cuenta propia, razón por la cual el artículo 7, número 5º, de su Ley reguladora 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.”.

En este sentido, el presente informe se realizará partiendo de la hipótesis de que los servicios que el consultante va a prestar a su sociedad son servicios de carácter profesional relacionados con el objeto social de la misma.

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

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal) se ha pronunciado en diversas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90.

En este último pronunciamiento, analizó la sujeción al Impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el Ente territorial a quien prestan sus servicios, fundamentadas en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados.

Los hechos decisivos, siguiendo el razonamiento de esta sentencia, son que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen trae causa no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad, así como que los medios de producción (personal, equipo, material necesario) para realizar la actividad son propios, restando peso o dejando en un plano más residual la posible responsabilidad derivada de la actividad, que parece recae en el Ayuntamiento.

En el mismo sentido, de la sentencia del Tribunal de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08, se concluye que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE, toda vez que tales registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva. Esto es así en la medida en que no presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados con el carácter dependiente a que se refiere el artículo 10 de la Directiva y, en tal supuesto, no sujetos al Impuesto.

Tercero.- La consideración de una relación de carácter laboral, caracterizada porque el servicio es prestado por cuenta ajena ha sido, asimismo, tratada por la jurisprudencia nacional. 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 contestaciones a consultas tributarias, por todas, la contestación vinculante de 26 de diciembre de 2012, número de referencia V2533-12. Dichas notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlos a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquel que presta los servicios.

Cuarto.- La problemática sobre la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido de aquellas personas físicas que prestan servicios a entidades de las que son socios o partícipes ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de fecha 18 de octubre de 2007, dictada en el asunto C-355/06, van der Steen, el Tribunal concluyó que "(...) a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva." (Párrafo 32).

A dicha conclusión llegó el Tribunal después de analizar, en el supuesto litigioso, la existencia de una relación de subordinación entre las dos personas de que se trata. Es decir, si la relación jurídica entre la sociedad y la persona física crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad de la entidad.

Al respecto, los apartados 21 a 26 de la referida sentencia disponen lo siguiente:

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

22 En efecto, ha de señalarse, en primer lugar, que, si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el Sr. van der Steen, los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

23 En segundo lugar, debe observarse que, cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.

24 En tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que, por lo que atañe a las condiciones retributivas, no existe una relación de subordinación cuando los interesados soporten el riesgo económico de su actividad (véase la sentencia de 25 de julio de 1991, C 202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I 4247, apartado 13).

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

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

En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA (working paper nº 786, de 28 de enero de 2014). Concretamente, la cuestión que se planteó fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social, debe ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión, en síntesis, fue la siguiente:

- a) Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.
- b) Es irrelevante que los servicios que presta la sociedad sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio a la entidad.
- c) La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Por consiguiente, la determinación de si estamos ante una relación de dependencia laboral o ante una actividad profesional en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido debe partir de un análisis caso por caso, sobre la base de los indicios que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Concretamente, en relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

Finalmente, es necesario analizar sobre quién recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes, si bien, tal y como ha establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-235/85, antes mencionado, el incumplimiento de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia.

Quinto.- En este punto debe tenerse en cuenta, igualmente, que, a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no ha habido ninguna modificación de la Ley 37/1992 en este sentido. Por consiguiente, considerando que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un Impuesto armonizado a nivel comunitario y atendiendo al

principio de estanqueidad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo.

En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado quinto anterior.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que no concorra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado quinto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, número 5º de la Ley 37/1992.

En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquélla, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado quinto anterior) y el socio responde frente a terceros, en los términos anteriormente expuestos, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, número 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al citado tributo.

Sexto.- Con independencia de lo anterior, el consultante señala que tiene, además, la consideración de administrador de la entidad.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22, TP referente a la posible sujeción al Impuestos sobre el Valor Añadido de los servicios que presta una persona física a una entidad luxemburguesa de la que percibe una remuneración como miembro del consejo de administración. En primer lugar, el Tribunal analiza si la labor ejercida por el consejero, persona física, realiza una actividad económica y, en el caso de que el cargo sea remunerado, constituye la remuneración la contraprestación de los servicios que presta a la sociedad. En segundo, lugar, el Tribunal resuelve sobre si persona física, miembro del consejo de administración realiza su actividad "con carácter independiente", a efectos, de su sujeción al Impuesto.

En relación con la primera de las cuestiones, el Tribunal puso de manifiesto lo siguiente en la referida sentencia:

"28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa realiza una actividad económica a efectos de dicha disposición.

(...)

42 En efecto, la definición del concepto de «actividad económica», tal como se ha recordado en el apartado 29 de la presente sentencia, pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por este concepto y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement des Domaines et de la TVA, C 846/19, EU:C:2021:277, apartado 47 y jurisprudencia citada), lo que implica que la remuneración en sí misma debe tener el carácter de ingresos continuados en el tiempo[véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 2007, Götz, C 408/06, EU:C:2007:789, apartado 18 y jurisprudencia citada; de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C 420/18, EU:C:2019:490, apartado

27 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, Administración de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C 846/19, EU:C:2021:277, apartado 55].

(...)

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa ejerce una actividad económica, a efectos de la citada disposición, si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.”.

Por otra parte, respecto de la segunda cuestión planteada, el Tribunal manifestó lo siguiente:

“55 Por lo que respecta a la cuestión de si tal miembro de un consejo de administración actuó en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, procede, en particular, tener en cuenta las normas de Derecho nacional que regulan el reparto de responsabilidades entre los miembros del consejo de administración y la sociedad de que se trate. A este respecto, como indicó en esencia la Abogada General en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el hecho de que tal reparto de responsabilidades se encuentre de manera análoga o equivalente en las relaciones que unen a un asalariado con su empresario puede indicar que tales miembros no actúan bajo su propia responsabilidad. Lo mismo sucede si el régimen de responsabilidad que les es aplicable solo es accesorio respecto del régimen de responsabilidad aplicable a la sociedad o al consejo de administración en cuanto órgano de esta última.

(...)

57 Por lo que atañe a la cuestión de si el miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa soporta el riesgo económico ligado a su actividad, debe precisarse que, como se desprende del apartado 43 de la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia) (C 420/18, EU:C:2019:490) y de la jurisprudencia allí citada, el riesgo económico al que se refiere el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia siempre guarda relación con el riesgo económico que corre directamente la persona que ejerce esa actividad que se trata de determinar si es o no independiente. Por lo tanto, carece de pertinencia el riesgo económico que corre tal sociedad como consecuencia de las decisiones del consejo de administración del que es miembro tal persona.

58 Hecha esta precisión, procede constatar que, cuando una persona como TP aporta sus conocimientos técnicos y saber hacer al consejo de administración de una sociedad y participa en las votaciones en ese consejo, no parece soportar el riesgo económico ligado a su propia actividad, ya que, como indicó en esencia la Abogada General en los puntos 33 y 36 a 38 de sus conclusiones, es la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y la que, de este modo, soportará el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros de ese consejo.

59 Tal conclusión se impone, en particular, cuando, como en el asunto principal, del marco jurídico nacional se deduce que los miembros del consejo de administración no asumen obligaciones personales en relación con las deudas de la sociedad. Dicha conclusión se impone incluso cuando el importe de la remuneración percibida por el miembro del consejo de administración en forma de remuneración porcentual depende de los beneficios obtenidos por la sociedad. En efecto, dicho miembro no soporta, en cualquier caso, un riesgo de pérdida ligado a su actividad como miembro del consejo de administración, en la medida en que la participación en los beneficios de la sociedad no puede asimilarse a la asunción de un riesgo propio respecto de los beneficios y las pérdidas. La conclusión antes mencionada se impone a fortiori cuando la junta general de accionistas concede la remuneración porcentual en forma de una cantidad a tanto alzado que se abona incluso en el caso de que la sociedad incurra en pérdidas o se encuentre en liquidación judicial.

60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa no se realiza con carácter independiente, a efectos de dicha disposición, si, a pesar de que ese miembro organiza libremente el régimen de ejecución de su trabajo, percibe él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos, actúa en nombre propio y no está sometido a una relación de subordinación jerárquica, no actúa por su cuenta ni bajo su propia responsabilidad y no soporta el riesgo económico ligado a su actividad.”.

En consecuencia, de conformidad con los criterios expresados por el Tribunal de Justicia en la referida sentencia de 21 de diciembre de 2023, la actividad realizada por el consultante como administrador tendrá consideración de actividad económica a efectos del Impuesto si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.

Además, esta actividad económica, en su caso, sólo se considerará realizada con carácter independiente y, por tanto, sujeta al Impuesto si el consultante actúa en nombre propio y por su

cuenta, bajo su propia responsabilidad, y soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad directamente en lugar de la propia sociedad. A estos efectos, tal y como señala el Tribunal debe valorarse si es la entidad la que habitualmente deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración y, por tanto, soporta el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros del consejo.

Según manifiesta el consultante, su cargo de administrador es de carácter gratuito, por lo que en ningún caso su actividad quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

No obstante, con independencia de lo anterior, incluso en el supuesto de que percibiera una remuneración por sus servicios de administrador, tampoco parece que se dan las condiciones necesarias para determinar que su actividad se realiza con carácter independiente.

En efecto, de conformidad con el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio) la exigencia de responsabilidad a las personas físicas que tengan la condición de administradores o sean miembros del consejo de administración de una sociedad de capital será exigible en relación con el daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa.

Por tanto, la regulación española ampara las conclusiones señaladas por el Tribunal, en relación con la legislación luxemburguesa, que determina que el administrador o consejero no soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad, siendo la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el administrador o el consejo de administración, siempre que las decisiones adoptadas no sean contrarias a la ley o a los estatutos sociales.

En consecuencia, con carácter general, la actividad desarrollada por la persona física que tenga la condición de administrador o miembro del consejo de administración, no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.