

LA NO SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR ADMINISTRADORES Y CONSEJEROS DE SOCIEDADES MERCANTILES CON INDEPENDENCIA DE SU CONDICIÓN DE PERSONA FÍSICA O JURÍDICA

José Manuel Almudí Cid

*Director de la Revista Técnica Tributaria
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
(España)
<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>*

Cómo citar: Almudí Cid, J.M.(2024). La no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por administradores y consejeros de sociedades mercantiles con independencia de su condición de persona física o jurídica. *Revista Técnica Tributaria*, (147), 9-20.

La sujeción al IVA de los servicios prestados en la condición de administrador o miembro del consejo de administración de una sociedad mercantil siempre ha resultado una cuestión controvertida y, de hecho, desde la óptica de la imposición indirecta, dista mucho de poder considerarse

homogéneo el tratamiento que, a esta relación jurídica, se le ha venido otorgando por los distintos países miembros de la Unión Europea¹.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de diciembre de 2023, dictada en el caso

1 Muchos Estados miembros solo sujetan la remuneración obtenida en virtud de la pertenencia a un órgano de administración de una sociedad mercantil al impuesto sobre la renta, sin considerar que exista al respecto ninguna actividad económica por cuenta propia. De los trece Estados miembros que también cuentan con disposiciones o jurisprudencia sobre el tratamiento a efectos del IVA de tal remuneración de un órgano de otro sujeto pasivo, en principio seis de ellos no consideran que exista una actividad económica sujeta al IVA, pero otros seis, en ciertas circunstancias, sí la consideran como tal. En este sentido, vid. las conclusiones de la Abogado General Kokott de 13 de julio de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:590, apartado 1.

*TP*², parece refrendar el tradicional planteamiento de la Administración Tributaria española relativo a la no sujeción al IVA, en determinadas circunstancias, de los servicios prestados por administradores o consejeros que son personas físicas³. No obstante, a su vez, este pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo invita a cuestionar la consolidada doctrina de la Dirección General Tributos según la cual los servicios prestados por personas jurídicas en calidad de administradores o consejeros de entidades mercantiles se encuentran sujetos al citado impuesto⁴.

La sentencia dictada en el caso *TP* aborda la sujeción al IVA de los servicios prestados por un abogado que tenía la condición de miembro del consejo de administración de varias sociedades anónimas regidas por el derecho luxemburgués. Como consejero de estas entidades, participaba en la toma de decisiones sobre las cuentas, la política de riesgos y el diseño de la estrategia del grupo de sociedades, así como en la elaboración de las propuestas que se transmitían a la junta general de accionistas.

Más concretamente, según se detalla en la sentencia, la actividad del consejero consistía en recibir los informes de los directivos o de los representantes de las sociedades de que se trata, en discutir las propuestas estratégicas, las decisiones de los directivos operativos, los problemas relacionados con las cuentas de esas

sociedades y de sus filiales, así como los riesgos en que estas incurren. En algunos casos, el señor *TP* participaba en la elaboración de las decisiones que debían adoptar los representantes de las sociedades en las que era consejero en los consejos de administración de las filiales. También intervenía en la preparación de las decisiones relativas a las cuentas de las sociedades y de las propuestas que debían someterse a las juntas de accionistas, en la política de riesgos y en las decisiones sobre la estrategia que deben seguir dichas sociedades⁵.

Pese a que la Ley del IVA de Luxemburgo no contemplaba específicamente esta situación, conforme a la doctrina de la Administración Tributaria luxemburguesa, los servicios prestados por los administradores mercantiles estaban sujetos al IVA, salvo que existiese una relación laboral o de dependencia con la sociedad⁶. No obstante, a juicio del obligado tributario, la prestación de servicios de la que deriva la remuneración percibida como miembro del consejo de administración debía considerarse no sujeta al IVA. A estos efectos, alegaba que no ejercía su actividad de consejero con carácter independiente, sino como miembro de un órgano de gobierno de la mercantil de naturaleza colegiada.

En este escenario, el Tribunal de Distrito de Luxemburgo elevó cues-

2 STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024.

3 Entre otras, vid. la contestación vinculante de la DGT de 16 de febrero de 2016 (V0641-16).

4 Vid. la contestación vinculante de la DGT de 4 de enero de 2007 (V0008-07).

5 En virtud de lo establecido en los artículos 441-10 y 441-11 de la Ley luxemburguesa de 10 de agosto de 1915, la gestión diaria de dichas sociedades corresponde a un comité de dirección que comprende a los consejeros delegados o consejeros directores o, a falta de actividad operativa que requiera un comité de dirección, a representantes permanentes en el consejo de administración o a miembros de dicho consejo.

6 Vid. Maijer, S., Vastmans, S., Biodul; Wessels, J. y Evers, D., «VAT and Directors' Fees in the Benelux», *International VAT Monitor*, núm. 5, 2017, pp. 219 y 2020 y la circular 781, de 20 de septiembre de 2016, de la Administración Tributaria luxemburguesa.

ción prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con el fin de dilucidar, por una parte, si una persona física, miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa, realiza una «actividad económica» en los términos previstos en el artículo 9 de la Directiva del IVA⁷ y, en particular, si la remuneración recibida por el administrador en forma de un porcentaje del beneficio obtenido por la sociedad puede considerarse una contraprestación por los servicios prestados por aquel⁸. Por otra parte, se plantea si dicha persona realiza su actividad «con carácter independiente», en el sentido señalado por los artículos 9 y 10 de dicha Directiva.

En relación con la primera cuestión, con el fin de verificar si el administrador mercantil desarrolla una actividad económica sujeta al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea debía pronunciarse respecto al carácter oneroso de esa prestación y, más concretamente, si la remuneración porcentual, fijada en función del volumen de beneficios, percibida por un miembro del consejo de administración de diversas sociedades anónimas, puede considerarse una retribución obtenida como contraprestación por los servicios prestados a esas sociedades.

Haciendo un recorrido por su jurisprudencia previa sobre el concepto de actividad económica que debe manejarse a efectos de determinar la sujeción al IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recuerda que la calificación de una prestación de servicios como operación «a título oneroso», únicamente exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando, entre quien efectúa la prestación y su destinatario, existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario⁹.

La remuneración puede fijarse a medida que un prestador de servicios desarrolla sus actividades, siempre que las modalidades de dicha determinación sean previsibles y garanticen que quien presta tales servicios recibe, en principio, un pago por las prestaciones que efectúe¹⁰. Por otra parte, se rompe la relación directa entre la prestación y la contrapartida cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria, de modo que su cuantía es prácticamente imposible

7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

8 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. En concreto, el artículo 9, apartado 1, de esta Directiva establece: «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. Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

9 STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 36.

10 STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 44.

de determinar¹¹, o cuando su importe es de difícil cuantificación e incierto habida cuenta de las circunstancias que concurren en su determinación¹².

Tomando en consideración lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declara que la existencia de un vínculo directo entre la remuneración y la actividad parece acreditada en el supuesto de una remuneración que adopta la forma de una cantidad a tanto alzado, que toma en consideración el volumen de beneficios de la entidades para las que se desarrolla la actividad de consejero, determinada por anticipado. Ahora bien, el Tribunal precisa que el órgano jurisdiccional nacional deberá comprobar, si, en el supuesto de que la sociedad anónima de que se trata no obtenga beneficios u obtenga un beneficio de escasa cuantía, la junta general de accionistas de esa sociedad puede no obstante conceder al administrador, sobre la base de otros factores, una remuneración porcentual por un importe que pueda considerarse objetivamente adecuado al servicio prestado¹³.

De donde se desprende que, en el caso de que no se perciba retribución alguna por la condición de consejero, situación relativamente habitual en la práctica mercantil, la operación podría quedar fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión formulada por el tribunal remitente, relativa a si el consejero realiza su actividad «con carácter independiente», en el sentido señalado por el artículo 9, apartado 1, de la

Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia examina diferentes criterios con el fin de dilucidar si concurre la referida independencia en la prestación de servicios y, por ende, una actividad económica sujeta al impuesto.

La jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia relativa al citado artículo 9 dispone que, para determinar si una persona realiza una actividad económica con carácter independiente, es preciso comprobar si existe una relación de subordinación en el ejercicio de esa actividad. Para evaluar la existencia de tal situación de subordinación ha de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, así como si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades.

De este modo, a efectos de determinar la independencia de las actividades consideradas, el Tribunal de Justicia toma en consideración la falta de toda relación de subordinación jerárquica y el hecho de que la persona afectada actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos¹⁴.

Por lo tanto, conforme a la jurisprudencia previa, con el fin de dilucidar si la relación jurídica entre el administrador y la sociedad mercantil está sujeta al IVA, deben realizarse necesariamente las siguientes preguntas: ¿Existe una relación laboral entre el administrador y la sociedad? ¿Está actuando el administrador por su pro-

11 STJUE de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 1.

12 STJUE de 10 de noviembre de 2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, apartado 35.

13 STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartados 37 a 39.

14 STJUE de 13 de junio de 2019, *IO*, C-420/18, EU:C:2019:490, apartados 38 y 39.

pia cuenta y bajo su responsabilidad? ¿Es libre el administrador para organizar el desempeño de su trabajo para la sociedad? ¿Percibe el administrador retribuciones derivadas de su trabajo?

En el supuesto que es objeto de análisis por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se cumplían todos los requisitos previamente señalados. No obstante, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que el administrador no estaba actuando de forma independiente, a efectos de determinar la sujeción al IVA, habida cuenta de que son las sociedades y no el consejero las que soportan las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas en el seno del consejo de administración y, por ende, quienes soportan el riesgo económico resultante de la actividad del consejo.

En concreto, el Tribunal declara 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»¹⁵.

Al igual que sucede en España, del marco jurídico luxemburgués « (...) se deduce que los miembros del consejo de administración no asumen obliga-

ciones 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»¹⁶.

Por consiguiente, conforme a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *TP*, plenamente coherente con la decisión adoptada previamente en el caso *IO*, relativa a la actividad desarrollada por una persona física como miembro de un comité de vigilancia de una fundación cuya actividad principal consistía en facilitar un alojamiento estable a personas necesitadas¹⁷, en la medida en que un administrador de una sociedad mercantil no asuma riesgos económicos como consecuencia de la toma de decisiones –ajustadas a derecho– en el ejercicio de su cargo, no podrá reputarse que desarrolla una actividad sujeta al IVA. A estos efectos, no es óbice que, conforme al ordenamiento de los distintos Estados miembros, el adminis-

¹⁵ STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartado 58.

¹⁶ STJUE de 21 de diciembre de 2023, *TP*, C-288/22, ECLI:EU:C:2023:1024, apartado 59.

¹⁷ STJUE de 13 de junio de 2019, *IO*, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490.

trado o el consejero de la sociedad mercantil pueda llegar incurrir en responsabilidad patrimonial o penal cuando participe en la toma de decisiones que vulneren el ordenamiento jurídico (v. gr: autoliquidación incompleta o inexacta de las obligaciones tributarias que incumben a la sociedad).

La extrapolación del planteamiento del tribunal, mediante el que se vincula la no sujeción al IVA con la ausencia de riesgo económico derivado de la prestación de servicios, a otras situaciones, podrá dar lugar a que se consideren no sujetas al impuesto situaciones que hasta la fecha cabía considerar plenamente incardinables en el hecho imponible de este impuesto (v. gr.: determinadas prestaciones de servicios por socios profesionales en las que el riesgo económico derivado del trabajo que prestan lo asume la sociedad en la que participan).

Por otra parte, es obligado señalar que la sentencia dictada en el caso *TP* no agota, respecto a la sujeción al IVA, todas las situaciones que pueden darse en el seno de la relación jurídica que vincula a las sociedades y sus administradores. En este sentido es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el caso *van der Steen*, relativa a una situación en la que una persona física, aglutinando la condición de único accionista y administrador único de una sociedad mercantil radicada en los Países Bajos, ejercía sus funciones en el marco de

un contrato de trabajo, circunstancia que condujo al Tribunal a declarar que los servicios que prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del citado contrato de trabajo, al no soportar aquel riesgo económico alguno, por lo que los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA a raíz de los términos inequívocos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva¹⁸.

La Dirección General de Tributos se ha hecho eco inmediatamente de la doctrina fijada en el caso *TP*. En la contestación vinculante de 17 de abril de 2024 el Centro Directivo se pronuncia, en relación con la sujeción al IVA de los servicios prestados por un administrador, en un supuesto en el que el consultante es, al mismo tiempo, socio y administrador de una mercantil dedicada a la prestación de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares, desarrollando las funciones de director creativo. El cargo de administrador en dicha entidad tenía carácter gratuito y este estaba dado alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos¹⁹.

Al objeto de dar respuesta a esta cuestión, la Dirección General de Tributos trae a colación el previamente citado caso *van der Steen*, en el que, como hemos visto, se califica como no sujetos al IVA los servicios prestados por un administrador persona física

18 STJUE de 18 de octubre de 2007, *J.A. van der Steen*, C-355/06, ECLI:EU:C:2007:615, apartados 25 y 30. Concretamente, en el apartado 35 de esta sentencia el Tribunal precisa que «(s)obre 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».

19 Contestación vinculante de la DGT de 17 de abril de 2024 (V0782-24).

en el marco de una relación laboral. En este mismo sentido, el Centro Directivo hace referencia al criterio manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA relativa a la sujeción al impuesto de los servicios prestados a las sociedades mercantiles por sus socios²⁰.

Concretamente, la cuestión que se planteó por la Administración Tributaria española ante el Comité de IVA 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, 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 (de naturaleza no vinculante), en síntesis, fue la siguiente:

- a) Con independencia de lo establecido por el Derecho laboral nacional, desde la perspectiva del IVA, una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesio-

nales puede estar vinculada a la empresa por una relación análoga a un contrato de trabajo, en la que concurren las notas de dependencia²¹ y ajeneidad²².

- 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 del IVA, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad.

Conforme al criterio de la Dirección General de Tributos, 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 IVA 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, que tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener

20 Taxud.c.1(2014)201835 - *Working paper* nº 786, de 28 de enero de 2014. Este documento está disponible en línea en:

<https://s03.s3c.es/imag/doc/2014-12-04/18.FiscalEmpleadosociomayoritario.pdf> .

21 El trabajo en relación de dependencia es aquel trabajo que una persona realiza bajo dependencia y subordinación y en beneficio de otra persona, que se apropia del producto de ese trabajo.

22 La ajeneidad supone que el trabajador no conserve la titularidad del resultado de su trabajo el cual se transmite al empresario quien lo incorpora como propio al mercado. De este modo, se considera como no laboral aquella relación en la que, tanto las ganancias como las pérdidas, resultan de cuenta y riesgo del trabajador.

en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante 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, a efectos del IVA, la 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 y es la sociedad la que responde frente a terceros de los resultados de los servicios prestados. 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 del IVA²³.

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 y el socio responde frente a terceros de los resultados de su trabajo, 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.

Según se ha dicho, el planteamiento anterior de la Dirección General de Tributos, relativo a la sujeción al IVA, es aplicable a las situaciones en las que el socio presta servicios a la mercantil en la que participa. Ahora bien, a raíz de la sentencia dictada en el caso *TP*, el Centro Directivo llega a una conclusión distinta cuando el socio profesional ostenta asimismo la condición de administrador de la sociedad a la que presta servicios.

23 Conforme a la jurisprudencia social (STS de 28 de septiembre de 2017, rec. núm. 3341/2015, ECLI:ES:TS:2017:3660), la exclusión de la relación de laboralidad de los socios que realizan otras tareas diferentes de las propias de su cualidad de socio puede venir dada por la falta de la nota de ajeneidad cuando dicho socio ostenta la titularidad de una cuota societaria determinante, de manera que la prestación de trabajo que pueda realizar se efectúa a título de aportación a la sociedad, cuota que ha señalado a partir del 50% de participación en el capital .

Como indicios de ajeneidad destacan:

- a) La no aportación de los medios o instrumentos de trabajo (materias primas, herramientas, maquinaria, vehículos de transportes, instalaciones (...) etc.).
- b) La aportación empresarial del producto elaborado por el trabajador.
- c) La existencia de una contraprestación económica al trabajo, cuya cuantía, comparada con la de los salarios de los trabajadores de la misma localidad, y categoría, no envuelve un lucro o beneficio especial, sino que resulta equivalente a la de aquellos.
- d) el carácter fijo o periódico de la remuneración percibida, etc.

Según se señala en la referida contestación vinculante de 17 de abril de 2024²⁴, 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, 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.

En el supuesto objeto de consulta, el cargo de administrador tenía de carácter gratuito, por lo que la Dirección General de Tributos señala que, en ningún caso, su actividad quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin entrar a valorar si nos encontramos en presencia de un autoconsumo externo.

En todo caso, el Centro Directivo advierte que, con independencia de lo anterior, incluso en el supuesto de que percibiera una remuneración por sus servicios de administrador, tampoco parecen darse las condiciones necesarias para determinar que su activi-

dad 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 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 de Justicia de la Unión Europea, 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.

Como cabe observar, habida cuenta de la confluencia de la condición de administrador y socio profesional en el supuesto objeto de consulta, la Dirección General de Tributos parece hacer uso de la denominada doctrina del vínculo al objeto de determinar la no sujeción al IVA de la totalidad de los servicios prestados por el socio profesional a la mercantil que, en este caso, según se ha señalado previamente, realizaba

24 Contestación vinculante de la DGT de 17 de abril de 2024 (V0782-24).

funciones de director creativo en una sociedad que tenía por objeto la prestación de servicios de publicidad, relaciones públicas y similares²⁵.

No obstante, a nuestro juicio, con independencia de que el vínculo mercantil que une a la sociedad con el administrador o consejero prevalezca sobre un eventual relación laboral, desde la óptica del IVA, no es posible descartar que la prestación de determinados servicios a la sociedad por parte del administrador, distintos a los inherentes a dicha función (v. gr.: dirección, gestión, administración y representación de la sociedad), caigan dentro del ámbito de aplicación del IVA.

En virtud de este planteamiento, por ejemplo, los servicios prestados a la sociedad mercantil por un creativo que contase con una participación minoritaria en el capital social, sin que concurren circunstancias de dependencia y ajeneidad, podrían llegar a considerarse sujetos al IVA por mucho que este tuviese, al mismo tiempo, la condición de administrador o consejero de la entidad para la que realiza los trabajos.

En las actas del 53 encuentro del Comité de IVA se recoge que «(t)odas las delegaciones están de acuerdo en que los servicios prestados por una persona jurídica como miembro de un consejo de administración de una sociedad mercantil deben considerarse como actividades económicas llevadas a cabo de forma independiente, en los términos fijados por los apartados 1 y 4 del artículo 4 y, por tanto, deben considerarse sujetos al IVA»²⁶, lo que podría llevar a convicción de que, cuando quien actúa como administrador o consejero es una persona jurídica, la sujeción al IVA está asegurada. Sin embargo, las opiniones vertidas por los representantes de los Estados miembros de la Unión Europea en el Comité de IVA no tienen fuerza normativa y, por consiguiente, carecen de fuerza vinculante.

En esta misma línea, según se ha señalado previamente, se ha venido pronunciando la Dirección General de Tributos en distintas contestaciones vinculantes a consultas²⁷, partiendo de la premisa, no siempre explícita, de que, conforme a la normativa que

25 La doctrina del vínculo, acuñada inicialmente por Sala de lo Social del Tribunal Supremo (entre otras, vid. la STS 20 de noviembre de 2002, ECLI:ES:TS:2002:7733) y ampliamente reconocida en el ámbito civil y tributario, determina que «en supuestos de desempeño de actividades propias del Consejo de administración de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza del vínculo, por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva que, como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección, sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de los cargos de administración de la Sociedad, y de una relación de carácter laboral». Sobre esta cuestión, vid. Marín Benítez, G., «El rayo (tributario) que no cesa. Efectos fiscales de la teoría del vínculo», *Fiscalblog*, 23 de septiembre de 2022. Documento accesible en línea en: <https://fiscalblog.es/el-rayo-tributario-que-no-cesa-efectos-fiscales-de-la-doctrina-del-vinculo/>.

26 XXI/97/1.424 - Working paper nº 239, 4 y 5 de noviembre de 1997. Este documento está disponible en línea en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2024-01/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

27 Contestación vinculante de la DGT de 4 de enero de 2007 (V0008-07).

estuvo en vigor hasta finales del año 2008, las sociedades mercantiles tenían la condición de sujetos pasivos del IVA en todo caso²⁸.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya precisó, en el caso *Polysar*, que la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales por una sociedad mercantil no debe considerarse una actividad económica, toda vez que el eventual dividendo percibido por una sociedad de cartera, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien y no de la realización de una actividad económica gravada por el impuesto²⁹. Por consiguiente, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice una sociedad mercantil no necesariamente estarán sujetas al IVA.

El posterior pronunciamiento del Tribunal de Luxemburgo en el caso *Sofitam* declara que, en la generalidad de los casos, la percepción de dividendos por una sociedad de cartera no debe incidir negativamente en su derecho a la deducción del IVA soportado (no inclusión en el denominador de la prorrata), a raíz de que, como regla general, aquellos no pueden ser considerados como una contrapartida de la realización actividad económica por una sociedad de cartera³⁰.

Desde la perspectiva española, resulta obligado señalar que, a pesar de que la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo data de principios de la década de los noventa

del siglo pasado, durante un dilatado periodo de tiempo, la normativa del IVA no contempló expresamente la posibilidad de que las sociedades mercantiles no realizasen actividades económicas, considerándose sujetos pasivos del impuesto en todo caso. En efecto, hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008³¹, las sociedades mercantiles se consideraban por el legislador español empresarios o profesionales a efectos del IVA, en todo caso, sin posibilidad de acreditar lo contrario.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo declaró, en su sentencia de 31 de octubre de 2007, que las sociedades mercantiles no necesariamente tienen la condición de sujetos pasivos del IVA. En este pronunciamiento, Tribunal Supremo, de forma cuestionable, se hizo eco de la mencionada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, dado el efecto directo vertical descendente atribuido a las Directivas, que impide a los poderes públicos ampararse en dichas normas en perjuicio de los obligados tributarios ante una defectuosa transposición. En la actualidad, en virtud de la modificación legal operada a finales de 2008, las sociedades mercantiles se consideran sujetos pasivos del impuesto, salvo prueba en contrario³².

Pues bien, desde esta perspectiva, debemos plantearnos si la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso *TP* circunscribe sus efectos exclusivamente a los administradores y consejeros

28 El artículo 5 de la Ley del IVA, en su versión previa a la modificación introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, establecía que las sociedades mercantiles eran sujetos pasivos del IVA en todo caso.

29 STJUE de 20 junio 1991, *Polysar Investments Netherlands BV*, ECLI:EU:C:1991:268, C-60/90, apartado 13.

30 STJUE de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA*, ECLI:EU:C:1993:261, C-333/91, apartados 13 y 14.

31 Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

32 Cfr. artículo 5 Uno b) de la Ley del IVA.

que son personas físicas o si, de igual modo, es factible extrapolar esta doctrina a aquellas situaciones en las que dichos servicios se prestan por sociedades mercantiles. A estos efectos, es preciso señalar que otorgar un tratamiento distinto, por lo que se refiere a la sujeción al IVA, a dos administradores que se encuentran en la misma situación (no asunción de riesgos ante terceros), en virtud de su forma jurídica (persona física vs. persona jurídica) determinaría una quiebra del denominado principio de neutralidad de la forma jurídica³³.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «(...) el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para las operaciones efectuadas por establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad»³⁴.

Como cabe apreciar, incorporar una distinción en el tratamiento del IVA basada exclusivamente en la forma jurídica del administrador o del consejero de la mercantil introduciría una palmaria e inaceptable distorsión en la competencia, cuando se trata de sujetos, ya sea el prestador o el pres-

tatario del servicio, que tienen limitada la deducibilidad del IVA soportado. Obviamente, estas distorsiones no encuentran remedio en la norma de operaciones vinculadas existente en el IVA, pues lo que se está dilucidando es si la prestación de servicios de administración mercantil están sujetos o no al IVA, situación que debemos excluir, en virtud de lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuando el administrador no incurra en riesgos frente a terceros.

A la luz de este planteamiento, fundado en el principio de neutralidad de la forma jurídica, se abre la posibilidad de solicitar la devolución del IVA indebidamente repercutido a todas aquellas mercantiles que tienen limitado, total o parcialmente, el derecho a deducir el IVA, a raíz de la realización de operaciones no sujetas o exentas, habiendo soportado la repercusión del IVA por parte de administradores o consejeros, en el ejercicio de sus funciones, que tienen la condición de persona jurídica. Habida cuenta de que la sentencia dictada en el caso *TP* no limita sus efectos en el tiempo, consideramos que el derecho a la devolución del IVA soportado por el repercutido en contra de las previsiones del Derecho de la Unión Europea debería poder obtenerse incluso por lo que se refiere a los periodos del IVA ya prescritos, a cuyo efecto el particular debe poder invocar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador³⁵.

33 En relación con este principio, vid. Van Doesun, A., Van Kesteren, H. y Van Norden, G.J., *Fundamentals of EU VAT*, Wolters Kluwer, 2016, pp. 54 y 55.

34 Vid. las SSTJUE de 7 de septiembre de 1999, *Jennifer Gregg y Mervyn Gregg*, C-216/97, ECLI:EU:C:1999:390, apartado 20 y de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, ECLI:EU:C:1998:276, apartado 27.

35 STJUE de 28 de junio de 2022, *Comisión v. Reino de España*, C-278/20, ECLI:EU:C:2022:503.