

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC046129

DGT: 26-12-2012

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2533/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Operaciones no sujetas. Servicios prestados en régimen de dependencia laboral o administrativa.** La prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren 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 concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (LIVA), arts. 4, 5, 7.5.º y 11.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante, persona física, es accionista de una sociedad limitada unipersonal, ejerciendo en la misma el cargo de administrador. Asimismo, el consultante presta servicios, fundamentalmente de carácter administrativo, a la referida sociedad.

**Cuestión planteada:**

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados a la sociedad por el consultante socio y administrador único.

**Contestación:**

1. 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), dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo. No obstante, no tendrán la condición de empresarios ni de profesionales, quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo dispuesto para las sociedades mercantiles.

El apartado siguiente del artículo 5 de la citada Ley define las actividades empresariales o profesionales del modo siguiente:

"Dos. 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. (...)"

Asimismo, el artículo 11, apartado dos 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."

Finalmente, el artículo 7, número 5º de la Ley 37/1992 señala, no obstante, que no estarán sujetos al citado tributo "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial."

2. La consideración de una relación de carácter laboral frente a una de carácter civil, mercantil o de otro género ha sido ampliamente tratada por nuestra jurisprudencia. En este orden de cosas, la doctrina del Tribunal Supremo sobre este particular, contenida, entre otras, en la sentencia de fecha 12 de febrero de 2008 y en la de 29 de noviembre de 2010, puede resumirse en los siguientes puntos:

"1) La calificación de los contratos no depende de cómo hayan sido denominados por las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto [SSTS, entre otras muchas, 11-12-1989 y 29-12-1999].

2) La configuración de las obligaciones y prestaciones del contrato de arrendamiento de servicios regulado en el Código Civil, no es incompatible con la del contrato de trabajo propiamente dicho "al haberse desplazado su regulación, por evolución legislativa, del referido Código a la legislación laboral actualmente vigente" [STS 7-6-1986]: en el contrato de arrendamiento de servicios el esquema de la relación contractual es un genérico intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo con la contrapartida de un "precio" o remuneración de los servicios; en el contrato de trabajo dicho esquema o causa objetiva del tipo contractual es una especie del género anterior que consiste en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo dependiente por cuenta ajena a cambio de retribución garantizada; cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral.

3) Tanto la dependencia como la ajenidad son conceptos de un nivel de abstracción bastante elevado, que se pueden manifestar de distinta manera según las actividades y los modos de producción, y que además, aunque sus contornos no coincidan exactamente, guardan entre sí una estrecha relación; de ahí que en la resolución de los casos litigiosos se recurra con frecuencia para la identificación de estas notas del contrato de trabajo a un conjunto de indicios o hechos indiciarios de una y otra; estos indicios son unas veces comunes a la generalidad de las actividades o trabajos y otras veces específicos de ciertas actividades laborales o profesionales.

4) Los indicios comunes de dependencia más habituales en la doctrina jurisprudencial son seguramente la asistencia al centro de trabajo del empleador o al lugar de trabajo designado por éste y el sometimiento a horario; también se utilizan como hechos indiciarios de dependencia, entre otros, el desempeño personal del trabajo [STS 23-10-1989], compatible en determinados servicios con un régimen excepcional de suplencias o sustituciones [STS 20-9-1995], la inserción del trabajador en la organización de trabajo del empleador o empresario, que se encarga de programar su actividad [SSTS 8-10-1992 y 22-4-1996], y, reverso del anterior, la ausencia de organización empresarial propia del trabajador.

5) Indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados [STS 31-3-1997], la adopción por parte del empresario --y no del trabajador-- de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender [STS 15-4-1990 y 29-12-1999], el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo [STS 20-9-1995], y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones [STS 23-10-1989].

6) En el caso de las profesiones liberales, son indicios contrarios a la existencia de laboralidad la percepción de honorarios por actuaciones o servicios fijados de acuerdo con indicaciones corporativas [STS 15-4-1990 y 3-4-1992] o la percepción de igualas o cantidades fijas pagadas directamente por los clientes [STS 22-1-2001]; en cambio, la percepción de una retribución garantizada a cargo no del paciente sino de la entidad de asistencia sanitaria en función de una tarifa predeterminada por actos médicos realizados [STS 7-6-1986] o de un coeficiente por el número de asegurados atendidos o atendibles, constituyen indicios de laboralidad, en cuanto que la atribución a un tercero de la obligación retributiva y la correlación de la remuneración del trabajo con criterios o factores estandarizados de actividad profesional manifiestan la existencia de trabajo por cuenta ajena [STS 20-9-1995].

7) No está de más señalar, por último, que tanto en la profesión médica como en general en las profesiones liberales la nota de la dependencia en el modo de la prestación de los servicios se encuentra muy atenuada e incluso puede desaparecer del todo a la vista de las exigencias deontológicas y profesionales de independencia técnica que caracterizan el ejercicio de las mismas [STS 11-12-1989]."

En virtud de lo expuesto cabe concluir que la prestación de servicios profesionales se debe instrumentar a través de un contrato de trabajo cuando concurren 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 concurren en ella los caracteres propios de la relación laboral, esto es, cuando el profesional no preste un servicio dependiente, remunerado y por cuenta ajena.

**3.** De acuerdo con la escueta información que acompaña al escrito de consulta presentado, este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre si en la relación que une al socio consultante con la entidad se aprecia o no la concurrencia de las notas de dependencia y ajenidad anteriormente analizadas, notas que resultan esenciales en un contrato de trabajo sometido a la legislación laboral.

En consecuencia, si la referida relación debe calificarse como laboral en los términos anteriormente expuestos, los servicios prestados por el consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992.

En caso contrario, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante a la sociedad derivadas de un contrato de arrendamiento de servicios estarían sujetas al citado tributo. Y esto es así en la medida en que el socio consultante lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional.

En términos similares se ha pronunciado este Centro Directivo en contestación a las consultas vinculantes V1492-08, de 18 de julio de 2008, y V0179-09, de 2 de febrero de 2009.

**4.** 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.