

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 16-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1345/2025

SUMARIO:

IVA. Operaciones no sujetas. *Administrador y director general bajo el RETA de una entidad.* Un contribuyente ocupa el cargo de administrador único de una entidad mercantil cuya actividad se encuadra en el epígrafe 422 del IAE (industrias de productos para la alimentación animal). Además, desempeña funciones de director general, por las que percibe una retribución calculada como un porcentaje de la cifra de negocios, que factura mensualmente a la sociedad. Está inscrito en el régimen especial de trabajadores autónomos. En este caso, la retribución percibida por el contribuyente por su condición de administrador único no queda sujeta al IVA, dado que su actividad no se considera autónoma ni realizada por cuenta propia desde el punto de vista económico.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante es administrador único, pero no socio, de una entidad mercantil en la que ejerce además funciones de director general, por lo que percibe una remuneración determinada en función de un porcentaje sobre la cifra de negocios de la entidad que factura mensualmente a la misma. Dicha entidad se encuentra dada de alta en el epígrafe IAE 422, industrias de productos para la alimentación animal. El consultante se encuentra dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la remuneración que percibe el consultante por su cargo de administrador.

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), 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.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.

Síguenos en...

(...).

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.

2.- 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.”.

Según manifiesta el consultante, el mismo es administrador único de la entidad, pero no es socio de la misma.

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 la 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

Síguenos en...



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, Administration 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 único es remunerado y dicha remuneración se fija en función de un porcentaje de la cifra de negocios de la entidad mercantil.

No obstante, no parece que se den 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.

3.- No obstante, resulta conveniente señalar que lo establecido en el apartado anterior en relación con la no sujeción al Impuesto de la retribución percibida por el consultante en los términos señalados, se refiere a las percibidas por su condición de miembro del consejo de administración de una entidad mercantil.

No obstante, los servicios profesionales concernientes a la dirección de una entidad prestados con carácter independiente y al margen de una relación laboral por una persona física que tenga la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el artículo 5 de la Ley 37/1992, y según lo expuesto en el apartado primero de esta contestación, se encontrarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberán tributar al tipo general del mismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 del mismo texto legal.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

