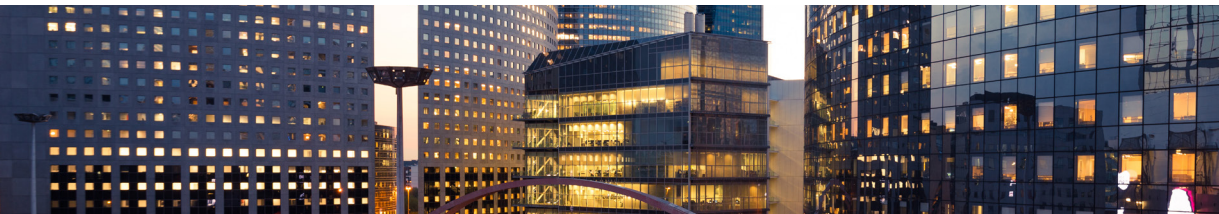


El IVA en los servicios prestados por los miembros de Consejos de Administración – Sentencia TJUE 21 de diciembre de 2023. *Sentencia TJUE Sentencia de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22*



El alcance del concepto de “actividad económica”, así como la independencia en su ejercicio, han sido objeto de análisis en la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22, en relación con la *actividad realizada por un miembro de un Consejo de Administración*.

El objeto litigioso versa sobre la consideración, como actividad económica sujeta a IVA, de los servicios prestados por una persona física miembro de los Consejos de Administración de varias sociedades luxemburguesas. En este marco, el TJUE diferencia entre dos cuestiones prejudiciales: la existencia de actividad económica a efectos de IVA, y la realización de ésta “*con carácter independiente*”.

El artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE (“Directiva del IVA”) dispone que la realización “*con carácter independiente*” de una actividad económica es condición necesaria para ostentar la consideración de sujeto pasivo del impuesto. Este mismo precepto incluye expresamente a las actividades de prestación de servicios entre aquellas que tienen la consideración de actividad económica.

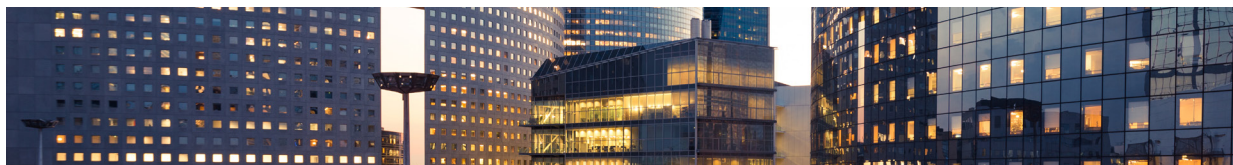
Por su parte, la norma española, en el artículo 5. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (“Ley del IVA”), señala que “*son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos (...)*”. Y así, el artículo 7.5º de la Ley del IVA, *son operaciones no sujetas al impuesto, aquellos servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia*

derivado de relaciones administrativas o laborales. **Sobre la realización de una actividad económica**, el alto Tribunal afirma que las funciones realizadas por el Consejero constituyen una prestación de servicios y, en consecuencia, quedan comprendidas en el concepto de “actividad económica” a efectos del IVA.

Por lo que se refiere al carácter oneroso de la prestación, el TJUE subraya que la onerosidad “*únicamente exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo*”, debiendo existir una proporcionalidad razonable entre el servicio prestado y su retribución, la cual deberá ser fijada conforme a criterios previsibles para las partes, con independencia de que se respete o no el precio normal de mercado.

Este criterio, concretado al supuesto analizado en la reciente Sentencia, implica que la actividad realizada por un Consejero recibiendo por ello, bien una remuneración porcentual vinculada a los beneficios de la sociedad, bien una cantidad fijada a tanto alzado, implica la *realización de una prestación de servicios a título oneroso*.

Sobre el carácter independiente de la actividad económica llevada a cabo por el Consejero, el TJUE dispone que es imperativo comprobar si existe una relación de subordinación en el ejercicio de la actividad. A este respecto, se relacionan dos elementos de necesaria evaluación: si la persona actúa en nombre propio, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de su actividad.



En el marco de la actividad realizada por un miembro de un Consejo de Administración, el TJUE alcanza las siguientes conclusiones:

- Que el Consejero tenga libertad para someter sus propuestas al Consejo de Administración y para votar en su seno como considere pertinente, constituye un indicio de inexistencia de relación de subordinación jerárquica.
- Que el régimen de responsabilidad aplicable a los miembros del Consejo de Administración sea análogo al de un asalariado, o sea sólo accesorio respecto del régimen de responsabilidad aplicable a la propia sociedad, es indicativo de que el Consejero no actúa bajo su propia responsabilidad.
- El riesgo económico que corre directamente el Consejero por el ejercicio de su actividad no guarda relación con el riesgo económico que corre la sociedad como consecuencia de las decisiones del Consejero. En consecuencia, el Consejero que aporta sus conocimientos y participa en las votaciones del Consejo de Administración no soporta el riesgo económico ligado a su propia actividad, en tanto es la propia sociedad la que hace frente a las consecuencias económicas de las decisiones adoptadas por su Consejo de Administración. Esta conclusión subsiste incluso cuando la remuneración de los Consejeros se perciba en función de los beneficios obtenidos por la sociedad.

Considerando todos los argumentos que recoge en su Sentencia, el TJUE concluye que el miembro de un Consejo de Administración ejerce una actividad económica a efectos de IVA, consistente en una prestación de servicios a título oneroso para la sociedad, siempre que su remuneración se encuentre fijada conforme a criterios previsibles. No obstante, esta actividad económica no se encuentra sujeta a IVA, en tanto no es ejercida con carácter independiente.

La Sentencia analizada arroja luz sobre la interpretación del concepto de “onerosidad” (uno de los componentes definitorios del hecho imponible del IVA) y, adicionalmente, incide sobre los factores relevantes para determinar el cumplimiento del carácter independiente de la actividad económica realizada por los sujetos pasivos del IVA.

Cabe plantearse que las conclusiones alcanzadas por el TJUE en esta reciente Sentencia permeen en algunos Estados Miembros -son 6 los contemplan la sujeción al Impuesto, entre otros Luxemburgo- a efectos de definir o modificar el tratamiento en IVA de los servicios prestados por los miembros del Consejo de Administración a sus sociedades.

A nivel local, la Dirección General de Tributos y nuestros Tribunales han realizado tradicionalmente el análisis poniendo el foco en los mismos elementos y en especial, en el requisito de independencia necesario para que exista sujeción al Impuesto, apoyándose en ocasiones, con mayor o menor acierto, en el régimen de cotización como trabajador por cuenta ajena (rendimiento del trabajo) o no (rendimiento de actividades económicas), como indicativo de esa relación. Asimismo, y entendiendo desde su primera aproximación que la actuación de los consejeros, personas físicas o jurídicas, no podía entenderse realizada en el marco de una actividad empresarial, se contempló no obstante una matización en el criterio como consecuencia del informe que la Comisión facilitó a la DGT, advirtiendo de la práctica común en otras jurisdicciones en las que las sociedades que formaban parte del Consejo de Administración de otra sociedad, facturaban IVA por sus servicios.

La sentencia del TJUE se inclina en sus conclusiones hacia un escenario más generalizado de no sujeción, que deberá valorarse caso por caso de todos modos.

Para más información, puede contactar con:

Departamento de Fiscal de Andersen
communications@es.Andersen.com