

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta **V1638-23**

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 09/06/2023

Normativa Ley 37/1992 arts. 4º y 5º, 7-5º; 11-Dos-1º

Descripción de hechos La mercantil consultante tiene **dos socios** con un 50 por ciento de participación cada uno. Uno de ellos se encuentra dado de alta en el epígrafe 751 del Impuesto Actividades Económicas, en Publicidad y relaciones públicas. **El otro socio es artista y realiza obras de arte o exposiciones que posteriormente la mercantil vende o gestiona.** Ambos socios prestan sus servicios a la entidad consultante.

Cuestión planteada **Obligación de repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido en las facturas que los socios emiten a la sociedad por los servicios que prestan.**

Contestación completa 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.**

El artículo 5 regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición “las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo.”.

De acuerdo con dicho apartado, 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.”.

Asimismo, 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.”.

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 7.5º 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.”.

2.- 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.”.

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 incurrir 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.

3.- 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, contestación vinculante con número de referencia V2533-12, de 26 de diciembre; dichas notas o indicios se han tomado de forma objetiva, sin referirlas a la existencia o no de un determinado porcentaje de titularidad en la entidad por parte de aquel que presta los servicios.

4.- 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.

5.- 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.

6.- 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 4 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 concurra 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 4 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 4 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.

Estas circunstancias son cuestiones de hecho respecto de las que este Centro directivo no puede pronunciarse y que podrán acreditarse por el interesado por cualquier medio de prueba admisible en derecho.

7.- En relación con la obligación de emitir factura por los referidos servicios, cuando los mismos se encontrasen sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación, según dispone el artículo 88 de la Ley 37/1992 **"los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada**, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos."

Asimismo, en relación con la obligación de facturación de las operaciones, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán **obligados**, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

"3º. **Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.**"

En este sentido, el desarrollo reglamentario de la obligación de facturación a la que hace referencia el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992 se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

8.- 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.