

# El TJUE se manifiesta sobre la no sujeción al IVA de los servicios prestados por consejeros de administración de sociedades anónimas luxemburguesas

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se manifiesta sobre la sujeción al impuesto sobre el valor añadido de los servicios prestados por consejeros, reparando tanto en la existencia de una actividad económica a efectos del impuesto como en el hecho de que ésta se realice con carácter independiente.

---

## REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Abogada del Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

**E**l Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 21 de diciembre del 2023 (as. C-288/22), dirime varias cuestiones planteadas en el contexto de un litigio entre la Agencia Tributaria luxemburguesa y una persona física que es miembro de varios consejos de administración de sociedades anónimas por los que percibe retribuciones variables vinculadas a la marcha de las empresas. En particular, analiza el tribunal si dicha persona física realiza una actividad económica a efectos del artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, «Directiva del IVA»)

y, en caso afirmativo, si dicha actividad económica debe entenderse efectuada con carácter independiente, lo que determinaría la condición de aquélla como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido.

Téngase en cuenta que, como señaló la abogada general en sus conclusiones, aunque la mayoría de los Estados miembros no entiende que en esos casos se esté retribuyendo una actividad económica realizada por cuenta propia, «sucede lo contrario en seis Estados miembros en ciertas condiciones». Entre ellos, Luxemburgo, que considera como

regla general la existencia de una operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido en supuestos como el analizado.

Veamos las dos cuestiones planteadas:

## 1) *Existencia de una «actividad económica»*

Comenzando por la primera de las cuestiones apuntadas, el Tribunal de Justicia, tras invocar el concepto de *actividades económicas* incluido en el citado artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, recuerda que, a efectos de dicho precepto, sólo existirá actividad económica cuando se realice alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2.1 de la citada directiva, entre las que se mencionan las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

Pues bien, el tribunal considera que, en este caso, el consejero lleva a cabo una prestación de servicios —en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c, de la Directiva del IVA—, teniendo en cuenta que su actividad consiste, en particular, «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 esas incurren. En su caso, participa en la elaboración de las decisiones que deben adoptar los representantes de las sociedades de que se trata en los consejos de administración de las filiales de estas sociedades. También participa en la preparación de las decisiones relativas a las cuentas de las sociedades de que se trata y de las propuestas que deben someterse a las juntas de accionistas, en la política de riesgos

y en las decisiones sobre la estrategia que deben seguir dichas sociedades».

A partir de tal afirmación analiza entonces si dicha prestación de servicios tiene carácter oneroso, esto es, si la remuneración obtenida puede considerarse una contraprestación por los servicios prestados a esas sociedades.

A este respecto recuerda el tribunal lo siguiente:

- 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 —que ha de ser proporcionada con respecto al servicio prestado—, relación directa que se rompe cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria de modo que su cuantía es prácticamente imposible de determinar.
- Sentado lo anterior, el hecho de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al normal de mercado es irrelevante para la calificación de «operación a título oneroso».
- Además, la remuneración puede fijarse a medida que un prestador de servicios desarrolla sus actividades, siempre que las modalidades de dicha fijación sean previsibles y garanticen que quien presta tales servicios recibe, en principio, un pago por las prestaciones que efectúe.
- En el caso analizado, el consejero percibió una retribución que adquirió la forma, bien de remuneración porcentual concedida por las juntas generales de accionistas en función del beneficio obtenido por

las sociedades anónimas de que se trata —remuneración que puede calificarse de continuada al derivar de un cargo que presenta vocación de permanencia, teniendo en cuenta que los miembros de los consejos de administración de las sociedades luxemburguesas se designan con un mandato de una duración máxima de seis años renovable—, bien de una cantidad fijada a tanto alzado —forma esta de fijar la retribución que no afecta en sí al carácter directo del vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida—.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, el tribunal determina 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».

## 2) *Inexistencia de una actividad económica «independiente»*

En segundo lugar, el tribunal analiza, en el contexto del referido precepto, si la actividad del miembro del consejo de administración se lleva a cabo en este caso con carácter independiente o, por el contrario, mediando una relación de subordinación.

A esos efectos, y tras reparar en el hecho de que el consejero no tenía voto de calidad en los consejos de administración, no asumía la representación o la gestión diaria de los negocios de estas sociedades ni tampoco formaba

parte de un comité de dirección, el tribunal recuerda que «para evaluar la existencia de tal relación de subordinación ha de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades».

Respecto a este punto, el tribunal formula las siguientes consideraciones:

- El hecho de que uno de los miembros del consejo de administración tenga libertad para someter a éste las propuestas y las orientaciones que desee y para votar en su seno como considere oportuno constituye un indicio de la inexistencia de una relación de subordinación, aun cuando deba respetar las decisiones de dicho consejo.
- Sin embargo, para saber si un miembro de un consejo de administración actúa 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, ya que, si dicho reparto es análogo al de 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 sólo es accesorio respecto del régimen de responsabilidad aplicable a la sociedad o al consejo de administración de ésta.
- Si se concluye que el miembro del consejo de administración no actúa bajo su

propia responsabilidad, también habría que concluir que —aun cuando parezca actuar en nombre propio al presentar propuestas al consejo de administración y al votar— actúa principalmente por cuenta de dicho consejo y, con carácter más general, por cuenta de la sociedad de la que es órgano el referido consejo.

- Teniendo en cuenta lo anterior, en el caso analizado, el miembro del consejo —que aporta sus conocimientos técnicos y *know-how* al consejo de administración de una sociedad y que participa en las votaciones en ese consejo— no parece soportar el riesgo económico ligado a su propia actividad, ya que es la propia sociedad la que deberá hacer frente a las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas por el consejo de administración, soportando el riesgo económico derivado de la actividad de los miembros de ese consejo.

Pues bien, sobre la base de lo anterior, el Tribunal de Justicia concluye —en el contexto del artículo 9, apartado 1, párrafo primero de la directiva— 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».

Cabe advertir que, a pesar de que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia se refiere a un caso concreto, tal doctrina bien podría ser aplicable en un buen número de situaciones típicas que afectan generalmente a los administradores sociales.

Además, dado que estamos ante una sentencia declarativa del tribunal, algunos Estados miembros (entre ellos, Luxemburgo) tenderán a revisar el tratamiento fiscal de las prestaciones de servicios realizadas por los miembros de los consejos de administración de sus entidades residentes a efectos de alinear su legislación y praxis con este fallo.