Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art.4.1 Ley 20/1991 Art. 5.1 Ley 20/1991 Art. 7.2.2º Ley 20/1991 Art. 7.1 Ley 20/1991 Art. 9.3º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de Canarias. Los estatutos de la sociedad contemplan que el cargo de administrador sea retribuido, cargo que pueden desempeñar tanto las personas físicas como las jurídicas. Todos los administradores tienen su domicilio fiscal y social en las islas, y la actividad de la sociedad y de los administradores se localiza en nuestra Comunidad Autónoma.

En relación con los administradores que tienen la consideración de persona jurídica, la consultante señala en el escrito de consulta que el artículo 4 de la Ley 20/1991 establece que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; y que el artículo 5 del mismo texto legal dispone que, a efectos de este impuesto, se reputa empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por ello mantiene que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, esa actividad constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC.

A este respecto, la consultante puntualiza que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en consulta de 8 de enero de 2004, en la que se examina la sujeción al IGIC o al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los servicios prestados por el administrador de una compañía (que es persona jurídica) residente en Canarias, mantiene la siguiente doctrina:

> "*En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que, en la medida en que la entidad destinataria de la prestación de servicios resultante de la actividad de administrador social se encuentra establecida en las Islas Canarias, los servicios presentados por el administrador social, sociedad mercantil establecida en Madrid, han de entenderse prestados en el ámbito de aplicación del IGIC de conformidad con el artículo 17.2.5° A de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, sujetos al IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo general del 5%.*"

Es claro, pues, dice la consultante, a la vista de esta contestación de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que los servicios prestados por el administrador social, sociedad mercantil, están sujetos al IGIC, y que el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100.

Esta doctrina la ha mantenido también –puntualiza la consultante- la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en numerosas consultas planteadas en relación con el IVA, las cuales, dice, pueden ser tenidas en cuenta a efectos interpretativos dada la similitud de la legislación reguladora de ambos impuestos. Entre esas consultas cita las cuatro siguientes:

• Consulta de 28 de abril de 1998: "*la actuación de la consultante, sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, mediante contraprestación constituida por una participación en beneficios o una retribución mensual, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA".*

• Consulta de 17 de abril de 2000: '*la actuación de las sociedades mercantiles como miembros del Consejo de Administración de otras sociedades, debe calificarse como prestación de servicios sujetas y no exenta del IVA, debiendo repercutir dicho tributo al tipo impositivo general mediante la emisión de la correspondiente factura".*

• Consulta de 17 de febrero de 2003: "*cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA*".

• Consulta de 10 de diciembre de 2003 que, en relación con las reglas de localización, precisa que "*considerando que las cantidades que se perciben por los componentes del órgano de administración de una sociedad son contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, y en atención igualmente a las funciones que desarrollan por los citados componentes ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por dichos componentes será la que determinan las reglas que se contienen en el artículo 70.uno.5° de la Ley 37/1992".*

Una segunda cuestión que plantea la consultante es la de los administradores personas físicas. Según manifiesta el escrito de consulta, no hay un criterio expreso de la Dirección General de Tributos sobre este asunto ni a efectos del IVA ni del IGIC. El único pronunciamiento que pudiera ser de aplicación al caso es el de la contestación a la consulta, de 10 de noviembre de 2008, de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con el IVA y referida al caso de los administradores concursales (personas físicas). De esta contestación, dice, parece inferirse que las remuneraciones derivadas del cargo de administrador quedarían sujetas y no exentas de IVA. En concreto, la DGT señala a este respecto que:

> "*De acuerdo con lo anterior puesto que el nombramiento de administradores concursales se realiza entre determinadas categorías de profesionales y el desarrollo de sus funciones se realiza en el marco de su actividad empresarial o profesional, el desempeño de las funciones de administrador concursal tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.*
>
> *Igualmente en el supuesto de que la designación del administrador concursal por el juez recaiga sobre una persona física que no venga desarrollando una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como puede suceder en el supuesto previsto en el artículo 27, apartado 1, número 30 de la Ley 22/2003, la actividad desarrollada por dicho administrador concursal,*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

atendiendo a sus propias características, se deberá entender efectuada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, estando, por tanto, sujeta al mismo."

Analizando esta contestación, la consultante indica que existen circunstancias que pueden considerarse relevantes respecto a lo no aplicación de esta consulta al caso planteado, a saber: a) en primer lugar, que se trata de una consulta relativa a administradores concursales y no a los administradores designados por los socios; y b) en segundo lugar, que se trata de una consulta a efectos de IVA, cuyo criterio puede perfectamente no considerarse trasladable al IGIC al ser el supuesto planteado totalmente distinto del que se examina en la consulta.

A la vista de estas consideraciones, la sociedad plantea:

1º) Si en los supuestos en que una sociedad mercantil actúe como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, ¿debe calificarse esa prestación como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC?

2º) Si quien actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad es una persona física, ¿debe calificarse también esa prestación como una actividad sujeta y no exenta del IGIC?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la actuación de una sociedad mercantil en el Consejo de Administración de otra sociedad, debe considerarse como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC. Cuando es una persona física quien actúa como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad, esta actuación constituye una operación no sujeta del IGIC, ya que la actividad que realiza no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos una ordenación del trabajo por cuenta propia.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal y social en la Comunidad Autónoma de Canarias. Los estatutos de la sociedad contemplan que el cargo de administrador sea retribuido, cargo que pueden desempeñar tanto las personas físicas como las jurídicas. Todos los administradores tienen su domicilio fiscal y social en las islas, y la actividad de la sociedad y de los administradores se localiza en nuestra Comunidad Autónoma.

En relación con los administradores que tienen la consideración de persona jurídica, la consultante señala en el escrito de consulta que el artículo 4 de la Ley 20/1991 establece que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional; y que el artículo 5 del mismo texto legal dispone que, a efectos de este impuesto, se reputa empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por ello mantiene que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, esa actividad constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC.

A este respecto, la consultante puntualiza que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en consulta de 8 de enero de 2004, en la que se examina la sujeción al IGIC o al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de los servicios prestados por el administrador de una compañía (que es persona jurídica) residente en Canarias, mantiene la siguiente doctrina:

> "*En consecuencia, es criterio de este Centro Directivo que, en la medida en que la entidad destinataria de la prestación de servicios resultante de la actividad de administrador social se encuentra establecida en las Islas Canarias, los servicios presentados por el administrador social, sociedad mercantil establecida en Madrid, han de entenderse prestados en el ámbito de aplicación del IGIC de conformidad con el artículo 17.2.5° A de la Ley 20/1991, y, en consecuencia, sujetos al IGIC, siendo de aplicación el tipo impositivo general del 5%.*"

Es claro, pues, dice la consultante, a la vista de esta contestación de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, que los servicios prestados por el administrador social, sociedad mercantil, están sujetos al IGIC, y que el tipo impositivo aplicable es el general del 5 por 100.

Esta doctrina la ha mantenido también –puntualiza la consultante- la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en numerosas consultas planteadas en relación con el IVA, las cuales, dice, pueden ser tenidas en cuenta a efectos interpretativos dada

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

la similitud de la legislación reguladora de ambos impuestos. Entre esas consultas cita las cuatro siguientes:

• Consulta de 28 de abril de 1998: "*la actuación de la consultante, sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, mediante contraprestación constituida por una participación en beneficios o una retribución mensual, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA".*

• Consulta de 17 de abril de 2000: '*la actuación de las sociedades mercantiles como miembros del Consejo de Administración de otras sociedades, debe calificarse como prestación de servicios sujetas y no exenta del IVA, debiendo repercutir dicho tributo al tipo impositivo general mediante la emisión de la correspondiente factura".*

• Consulta de 17 de febrero de 2003: "*cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA*".

• Consulta de 10 de diciembre de 2003 que, en relación con las reglas de localización, precisa que "*considerando que las cantidades que se perciben por los componentes del órgano de administración de una sociedad son contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, y en atención igualmente a las funciones que desarrollan por los citados componentes ha de concluirse que la localización de los servicios prestados por dichos componentes será la que determinan las reglas que se contienen en el artículo 70.uno.5° de la Ley 37/1992".*

Una segunda cuestión que plantea la consultante es la de los administradores personas físicas. Según manifiesta el escrito de consulta, no hay un criterio expreso de la Dirección General de Tributos sobre este asunto ni a efectos del IVA ni del IGIC. El único pronunciamiento que pudiera ser de aplicación al caso es el de la contestación a la consulta, de 10 de noviembre de 2008, de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con el IVA y referida al caso de los administradores concursales (personas físicas). De esta contestación, dice, parece inferirse que las remuneraciones derivadas del cargo de administrador quedarían sujetas y no exentas de IVA. En concreto, la DGT señala a este respecto que:

> "*De acuerdo con lo anterior puesto que el nombramiento de administradores concursales se realiza entre determinadas categorías de profesionales y el desarrollo de sus funciones se realiza en el marco de su actividad empresarial o profesional, el desempeño de las funciones de administrador concursal tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.*
>
> *Igualmente en el supuesto de que la designación del administrador concursal por el juez recaiga sobre una persona física que no venga desarrollando una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como puede suceder en el supuesto previsto en el artículo 27, apartado 1, número 30 de la Ley 22/2003, la actividad desarrollada por dicho administrador concursal, atendiendo a sus propias características, se deberá entender efectuada en el*

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

ejercicio de una actividad empresarial o profesional, estando, por tanto, sujeta al mismo."

Analizando esta contestación, la consultante indica que existen circunstancias que pueden considerarse relevantes respecto a lo no aplicación de esta consulta al caso planteado, a saber: a) en primer lugar, que se trata de una consulta relativa a administradores concursales y no a los administradores designados por los socios; y b) en segundo lugar, que se trata de una consulta a efectos de IVA, cuyo criterio puede perfectamente no considerarse trasladable al IGIC al ser el supuesto planteado totalmente distinto del que se examina en la consulta.

A la vista de estas consideraciones, la sociedad plantea:

1º) Si en los supuestos en que una sociedad mercantil actúe como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, ¿debe calificarse esa prestación como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC?

2º) Si quien actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad es una persona física, ¿debe calificarse también esa prestación como una actividad sujeta y no exenta del IGIC?

SEGUNDO.- Para empezar, ha de señalarse que el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 establece la sujeción al IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Son actividades empresariales o profesionales, dice el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, 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. El apartado segundo de este mismo artículo 5 de la Ley 20/1991 puntualiza que, a los efectos del IGIC, se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. Por último, el artículo 7.1 de la Ley 20/1991 entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

De estos artículos queda claro –no hay que insistir mucho en ello- que la remuneración que recibe una sociedad mercantil por formar parte del Consejo de Administración de otra sociedad constituye una contraprestación por una prestación de servicios realizada por la persona jurídica administradora, que, a efectos del IGIC, hay que considerar sujeta y no exenta del Impuesto. Nos encontramos en estos casos ante una operación empresarial, pues se trata de una prestación realizada por una sociedad mercantil, la cual, como se ha dicho, tiene siempre, en este Impuesto, la consideración de empresario o profesional, salvo prueba en contrario.

En este sentido se expresa la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, como dice la sociedad consultante, en diversas consultas tributarias. Así, en la de fecha 17 de febrero de 2003 (nº 0215-03) se declara:

"1.-El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), señala que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

espacial del Impuesto por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, disponiendo el apartado dos.a) del mismo artículo que se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, que por otro lado tienen siempre la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto según el artículo 5.Uno.b) de la misma Ley.

En relación con la participación de una Sociedad en un Consejo de Administración este Centro Directivo, en su Resolución no vinculante de 28 de febrero de 1.995, consideró como no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, por tanto, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, dichas actuaciones, señalando que tal criterio "es de aplicación con independencia del hecho de que el miembro del Consejo de Administración sea una persona física o una persona jurídica y de que tenga o no la condición de accionista de la sociedad".

Sin embargo, ante las dudas surgidas en la materia, la Administración española ha consultado la opinión de la Comisión Europea y de los demás Estados miembros de la Comunidad Europea en relación con esta cuestión, ello en el seno del Comité de Expertos al que se refiere el artículo 29 de la Directiva 77/388/CE, de 17 de mayo, Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, comprobándose que la opinión unánime de estos últimos, respaldada por la Comisión, es que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos antes mencionados de la Ley 37/1.992 y con las consideraciones que anteceden, este Centro Directivo entiende que la actuación de una sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Sentada la sujeción al Impuesto, y no existiendo supuesto de exención que resulte aplicable se deberá repercutir el mismo al tipo impositivo general, que de acuerdo con el artículo 90.Uno de la Ley 37/1.992, es el 16%, mediante la emisión de la correspondiente factura por parte del prestador del servicio, en los términos establecidos en el Real Decreto 2402/1.985, de 18 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 30)".

Aquí, en el caso que nos ocupa, el problema es mucho más complejo dado que la consulta no se refiere únicamente a las personas jurídicas, sino también a las físicas; en concreto, lo que la sociedad plantea es si esta doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda es aplicable también a los miembros del Consejo de Administración que sean personas físicas.

No hace falta insistir en que a esta cuestión son de aplicación también todos los apartados de los artículos 4, 5 y 7 de la Ley 20/1991 que hemos citado en relación con los

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta. Avda. 3 de mayo,2 y 4
35071 – Las Palmas de Gran Canaria 38071 – Santa Cruz de Tenerife

miembros del Consejo de Administración sociedades mercantiles. A estos artículos debe, sin duda, añadirse el apartado 3º del artículo 9 de la Ley 20/1991, que dispone que no están sujetos al IGIC "*los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas, así como los prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas*".

Las preguntas que suscitan estos artículos de la Ley 20/1991 en el caso que tenemos planteado puede ser enunciadas de forma bipartita: en primer lugar, si los miembros de un Consejo de Administración, personas físicas, están sujetos a un régimen de dependencia derivado de una relación laboral en función de su cargo; y en segundo lugar, si el ejercicio de dicho puesto supone una ordenación por cuenta propia de los factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Vamos a examinar por separado cada una de estas dos cuestiones:

a) Por lo que se refiere a la primera cuestión de si los miembros personas físicas del Consejo de Administración de una sociedad están sujetos a un régimen de dependencia laboral en función de su cargo, debe tenerse en cuenta, primero, que el artículo 1.3 c) del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, establece que está excluida del ámbito de aplicación del contrato de trabajo *"la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo*". Y segundo, que el artículo 2.1.a) del mismo ET reconoce la existencia de una relación laboral, a las que considera *de carácter especial*, a las del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c).

La realidad que regulan estos dos artículos respecto a la exclusión o inclusión en el ámbito laboral de la actividad del desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de una sociedad, es tan compleja que –al menos desde un punto de vista doctrinal- no parece susceptible de una solución unitaria. Así, una parte de la doctrina entiende que el artículo 1.c) del ET excluye únicamente a los consejeros que se limitan a realizar cometidos inherentes a su cargo. En el supuesto de que estos consejeros realizasen otras funciones pueden ser considerados, dice esta doctrina, personal de alta dirección, sujetos a una relación laboral de carácter especial. Otra doctrina –que parece seguir la jurisprudencia laboral- entiende que son incompatibles la relación laboral de alto cargo y la propia de consejero de administración, o lo que es lo mismo, que la función de consejero absorbe la de alta dirección, por lo que los miembros del consejo de administración no pueden tener una relación laboral como personal de alta dirección.

Al ser esto así, podemos dejar desde ahora sentado que sea o no laboral la naturaleza de la relación entre el consejero y la sociedad, lo que sí es evidente –sobre esto volveremos luego- es que constituye una prestación realizada por cuenta ajena (es decir, que no es empresarial o profesional), prestación que, a efectos del IGIC, podemos adelantar, está no sujeta, ya que no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos, como se explicará luego, una ordenación del trabajo por cuenta propia.

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

En esta materia, puede suscitar algunos interrogantes la Ley General de la Seguridad Social (aprobada por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social), cuando en su artículo 97 incluye expresamente en el ámbito del Régimen General de la Seguridad Social a "*los trabajadores por cuenta ajena y los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas, aún cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni poseen su control en los términos establecidos en el apartado 1 en la disposición adicional vigésimo séptima de la presente Ley*".

Asimismo, los apartados primero y segundo de la disposición adicional vigésimo séptima establece:

> *"1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.*
>
> *Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurran algunas de las siguientes circunstancias:*
>
> *1) Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.*
>
> *2) Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.*
>
> *3) Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.*
>
> *En los supuestos en que no concurran las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.*
>
> *2. No estarán comprendidos en el Sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios. (...)"*

En aclaración de este Régimen Especial de la Seguridad Social, puede señalarse, quizá de un modo simplista, que cuando la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley establece este régimen de la Seguridad Social atiende al criterio de que la persona que ostenta el cargo de consejero o administrador posea o no un control sobre la sociedad, control que la

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Ley exige que sea efectivo y que se presumirá en función de la concurrencia de las circunstancias señaladas en la propia Ley.

Por eso, si se llegara a equipar la aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos con el concepto de empresario o profesional en el IGIC, podría llegarse a la conclusión -por supuesto que errónea- de que aquellos que ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, con carácter remunerado, pero sin control efectivo de la sociedad, incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social, no son empresarios o profesionales, mientras que los que si cuenten con dicho control efectivo, y por tanto incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, sí serían considerados empresarios o profesionales.

Es evidente que este régimen de la Seguridad Social no es aplicable en el IGIC a efectos de considerar como empresarial o profesional la actividad de los consejeros o administradores. La actividad de un miembro del Consejo de Administración está o no sujeta al IGIC no en función de su régimen de la Seguridad Social, sino de la naturaleza de su actividad. Por eso tenemos que a examinar si el ejercicio del puesto de miembro del Consejo de Administración supone una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

b) Ya se ha dicho, de acuerdo con el artículo 5.1 de la Ley 20/1991, que son actividades empresariales o profesionales, a efectos del IGIC, 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. Como es obvio, en el caso de las personas físicas que sean miembros del Consejo de Administración, no existe esta ordenación del trabajo por cuenta propia. Todas sus actuaciones se desarrollan en el consejo con los medios materiales y humanos y bajo el entramado orgánico y empresarial de la sociedad de la que es consejero, y lo que es más importante, bajo las pautas de actuación propias de un órgano colegiado de una sociedad mercantil. Por eso hay que entender que, aunque en estos casos no existe, como establece el artículo 1.3 del ET, una relación laboral que se encuentra acogida al contrato de trabajo, no hay ninguna duda de que la actividad la realiza en régimen de dependencia, y por tanto, nos encontramos ante una prestación que se lleva a cabo por cuenta ajena (que no es, por tanto, empresarial o profesional), lo cual determina que nos encontremos, de acuerdo con el artículo 9-3º de la Ley 20/1991, ante una actividad que no está sujeta al IGIC por no realizarse por cuenta propia.

Téngase en cuenta que la doctrina de la presente consulta tributaria vinculante se refiere únicamente a las contraprestaciones que reciben los miembros del Consejo de Administración, personas físicas, por el desempeño de sus funciones y de acuerdo con las remuneraciones que se establezcan en sus estatutos sociales, conforme dispone el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas aprobada por el artículo uno del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, o bien el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en lo que se refiere a este tipo de sociedades mercantiles, así como a lo dispuesto en el artículo 124.2.d) del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el artículo único del

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, que obliga a la determinación en los estatutos sociales de las remuneraciones de los administradores. No afecta, por tanto, la doctrina de esta contestación a la actividad de los administradores concursales personas físicas, que perciban sus retribuciones conforme al artículo 34 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, la cual sí está sujeta al IGIC, de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 20/1991, al efectuarse en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

TERCERO.- En vista de todo lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la actuación de una sociedad mercantil en el Consejo de Administración de otra sociedad, debe considerarse como una prestación de servicios sujeta y no exenta del IGIC. Cuando es una persona física quien actúa como miembro del Consejo de Administración de una Sociedad, esta actuación constituye una operación no sujeta del IGIC, ya que la actividad que realiza no se integra en el hecho imponible del Impuesto al no existir en estos casos una ordenación del trabajo por cuenta propia.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 26 de julio de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández

Tomás Miller, 38 – 4ª Planta.
35071 – Las Palmas de Gran Canaria

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife