

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) Del 18 de octubre de 2007

■ **Asunto:** C-355/06

■ **Partes:** : J.A. van der Steen e *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Actividad económica realizada con carácter independiente – Sociedad de responsabilidad limitada – Desarrollo de las actividades de la sociedad por una persona física que es a un tiempo el único administrador, accionista y empleado”

I. Comentario

La sentencia resuelve una petición de decisión prejudicial acerca de la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme («Sexta Directiva»), formulada en el marco de un litigio entre el *Sr. van der Steen* y el *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht Gooi/kantoor Utrecht* (en lo sucesivo, «inspector»), relativo a la desestimación de una reclamación presentada contra una resolución de éste último por la que se consideraba como una unidad fiscal única, a efectos de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), a una sociedad y al propio demandante, único administrador, accionista y empleado de la citada sociedad.

La pregunta del tribunal holandés es si, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (que explica, a efectos de IVA, qué debe entenderse por realizar con carácter independiente una actividad, a los efectos de ser considerado sujeto pasivo del IVA), una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, que ésta sí, es sujeto pasivo, y que realiza estas actividades en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y trabajador, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

La cuestión a dilucidar por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 18 de octubre de 2007 que comentamos es si una persona física que realiza actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, en cumplimiento de un contrato de trabajo, puede ser considerada sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que aunque está vinculado con la sociedad por una relación laboral, es por otra parte el único accionista de la misma, así como su administrador y único trabajador.

Un claro antecedente lo encontramos en la sentencia de 6 de noviembre de 2003, asunto *Karageorgou* y otros, asuntos C-78/02 a C-80/02, en la que el Tribunal aclaró que el término «con carácter independiente» recogido en el apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva, excluye del gravamen no sólo a los asalariados sino también a las personas «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». Se trataba allí de unos traductores que ejercían su actividad en una relación de subordinación con respecto al Ministerio de Asuntos Exteriores, subordinación al menos por lo que atañe a las condiciones en que realizaban su trabajo y a la retribución. Dado que la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente era que los traductores ejercían su actividad en una relación de subordinación, la respuesta del Tribunal fue que no eran sujetos pasivos de IVA, por carecer su actividad del “carácter independiente” que exige la Directiva.

En la sentencia que es objeto del presente comentario, el problema es bien semejante, pues también aquí existe una clara relación de subordinación, explicitada en un contrato de trabajo. Según los antecedentes jurisprudenciales proporcionados por la sentencia *Karageorgou*, dado que existe expresamente una relación de subordinación laboral, no habría lugar a considerar al sr. *van der Steen* en ningún caso sujeto pasivo del IVA.

Distinta podría ser la respuesta, entiendo, si conforme a la legislación nacional, la situación descrita no se entendiera que consiste en una relación de dependencia, y se considerara a la persona física que es, a su vez, único trabajador, único socio y único administrador de una sociedad, como el empresario mismo. Pero, ya se advirtió en el asunto *Karageorgou*, que el Tribunal de Justicia sólo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez de una norma comunitaria a partir de los hechos que le proporcione el órgano jurisdiccional nacional y que no podía pronunciarse sobre la índole de las relaciones existentes entre los traductores y el Ministerio de Asuntos Exteriores. Dado que para responder a las cuestiones prejudiciales, debe basarse en la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente, es el órgano jurisdiccional quien debería decir si existe o no

relación de subordinación, como se dijo en el caso de los traductores con respecto al Ministerio de Exteriores.

Hasta aquí el asunto es claro y se resuelve en virtud del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que aclara que los términos «con carácter independiente» excluyen del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculados 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.

La novedad de este asunto respecto al anterior es que aquí se cuestiona el párrafo segundo del apartado 4 del mencionado artículo, que dispone que los Estados miembros *quedarán facultados para considerar como un solo sujeto pasivo* a las personas establecidas en el interior del país que *gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización*.

La respuesta del Tribunal es que en la situación del litigio principal un trabajador por cuenta ajena que se encuentra en la situación del demandante en el asunto principal no puede ser considerado sujeto pasivo del IVA, porque existe una relación de subordinación entre él y la sociedad. Relación de subordinación que se distingue por tres circunstancias clave:

Una, que los contratos eran celebrados por la sociedad y que la sociedad pagaba a la persona física un sueldo mensual, sobre el que practicaba retenciones en concepto de Impuesto sobre la Renta y deducciones por cotizaciones a la Seguridad Social. Ello evidencia, afirma el Tribunal, que el Sr. van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.

Dos, que cuando el Sr. van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su propio nombre, por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad. La responsabilidad era de la sociedad.

Y tres, que el Sr. van der Steen no soporta el riesgo económico de su actividad, dado que 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.

Trae a colación el Tribunal –para negar su aplicación al caso que nos ocupa– la sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher* (C107/94, Rec. p. I3089), en la que se consideró que el director de una sociedad de la que era el único accionista, no ejercía su actividad en el marco de una relación de subordinación. Ahora bien, en aquel caso se trataba de dilucidar, no si era sujeto pasivo del IVA, sino si era posible, a efectos de la libre circulación de personas, considerarlo un trabajador en el sentido del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) o una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación).

Otro precedente jurisprudencial, no citado por el Tribunal, lo constituye el asunto C-210/04, resuelto por sentencia de 23 de marzo de 2006, en la que se insiste en que “el

artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de sujetos pasivos, calificando de tales a las personas que realicen una actividad económica con carácter independiente. El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término con carácter independiente excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”.

Se trataba en aquel asunto de dilucidar si una sucursal de banco debía considerarse sujeto pasivo independiente, y el Tribunal contestó que no, porque faltaba un elemento esencial para considerar la independencia y rechazar la subordinación, a saber, la asunción de riesgo. Así el Tribunal dijo que “la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo” y la sucursal no dispone, en cuanto tal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por el banco, y la sucursal depende de éste, constituyendo junto con el mismo un único sujeto pasivo.

Y a juicio del Tribunal, no deja de considerarse existente la relación de subordinación en este caso, ni aun teniendo el precedente de la sentencia de 27 de enero de 2000, *Heerma* (C23/98, Rec. p. 1419). En aquella ocasión, se trataba también de un socio que lo que hacía era arrendar un bien a la sociedad civil con la que se hallaba relacionado. Allí, lógicamente, el Tribunal dijo que el alquiler constituía una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva y que el socio, que cedía en arrendamiento el inmueble, actuaba con carácter independiente, en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando fuera simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

Ahora bien, en el asunto *Heerma* el Tribunal de Justicia reconoció que la solución podría ser distinta de considerarse de aplicación precisamente el apartado segundo del párrafo cuarto del artículo 4 de la Sexta Directiva (es decir, la posibilidad de considerar un único sujeto pasivo a las personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas), pero en aquella ocasión se decidió que no procedía examinar esta disposición, dado que la Administración neerlandesa no había invocado en el procedimiento principal la unidad fiscal a efectos de dicha disposición.

En la sentencia de 18 de octubre de 2007 tampoco se entiende aplicable este párrafo segundo, en este caso por la existencia de una relación laboral. En efecto, el Tribunal soluciona el asunto argumentando que, como el recurrente en el proceso principal era trabajador por cuenta ajena, nunca podría ser considerado sujeto independiente, y por tanto, nunca podría ser sujeto pasivo; luego entonces, negada la mayor, no procede la menor: no siendo siquiera sujeto pasivo, no cabe cuestionarse si podría ser unidad fiscal a efectos del IVA con la empresa de la que depende.

Nuestra Ley 37/1992 define sujeto pasivo trasponiendo la Directiva, y aunque no es tan clara como la neerlandesa (que define empresario como “cualquier persona que desarrolle de forma independiente una actividad económica”), por supuesto exige la independencia, pues en el artículo 5 se define actividad empresarial como la que implica ordenación

por cuenta propia de factores de producción y en el artículo 7 se excluyen, declarando su no sujeción, los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales.

Sin embargo, España no ha hecho uso de la facultad que le concedía la Directiva de considerar unidad fiscal a efectos de IVA a las personas independientes jurídicamente pero vinculadas firmemente entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización., como sí ha hecho la Ley neerlandesa, que dice:

“Las personas físicas y los organismos a efectos de la Ley General de Tributos del Estado que sean empresas a efectos del presente artículo, que tengan su domicilio o estén establecidos en los Países Bajos o que tengan en ellos un establecimiento estable y que estén vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo de forma tal que constituyan una unidad, serán considerados, a instancia o no de uno de ellos, como un solo empresario mediante resolución recurrible del inspector; a partir del primer día del mes siguiente al mes en el que el inspector adoptó tal resolución. Mediante orden ministerial se podrán adoptar normas sobre formación, modificación y terminación de la unidad fiscal”.

Por tanto, la relevancia para España de la sentencia comentada se circunscribe a la constatación de que, cuando existe una relación de dependencia, no cabe considerar la existencia de actividad económica independiente ni de sujeto pasivo del Impuesto. Y que para determinar si esta relación existe ha de atenderse a la normativa laboral.

Puede traerse a colación la Sentencia n. 688/1997, de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, de fecha 15 de julio, en la que se dice con claridad que la calificación de dependiente o no de una relación es materia que se resuelve con la legislación laboral. En la misma puede leerse:

“Estos particulares conducen a la consecuencia de que el trabajo efectuado lo fue en régimen de independencia y con organización propia, lo que impide concurren los requisitos establecidos por el RD 1438/1985, no existiendo la relación laboral que posibilitaría aplicar el artículo 5.4.º de la Ley del IVA y así establecer que la actividad de prestación de servicios no debía tributar y ello por no concurrir en el actor la condición de sujeto pasivo del impuesto”.

2. Antecedentes

El Sr. van der Steen explotaba una *empresa individual* que prestaba servicios de limpieza. Por este motivo era empresario a efectos de la Ley sobre el IVA. En un momento dado, pasó a ser director y único accionista de una sociedad que prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente la empresa individual. La sociedad como tal era empresaria a efectos de la Ley sobre el IVA.

El Sr. van der Steen había celebrado con la sociedad un contrato de trabajo y percibía un sueldo fijo mensual y una paga anual de vacaciones y la sociedad practicaba retención a efectos del impuesto sobre la renta sobre dicho sueldo. El Sr. van der Steen era el único empleado de la sociedad.

Cuando la sociedad ya no pudo hacer frente a sus deudas, presentó solicitud y fue declarada en quiebra. Antes de ello, el Sr. van der Steen había solicitado al inspector que se le atribuyera *un número de IVA distinto del de la sociedad* con el fin de *no constituer con su sociedad una unidad fiscal* a efectos de la Ley sobre el IVA.

Pero a juicio del inspector, el Sr. van der Steen y la sociedad constituían una unidad fiscal conforme al artículo 7, apartado 4, de la Ley neerlandesa sobre el IVA. El Sr. van der Steen interpuso reclamaciones y recursos y el *Gerechtshof te Ámsterdam*, órgano jurisdiccional, estimó que la decisión del inspector sólo se justificaría *si el interesado cumpliera los requisitos para poder ser considerado como un empresario en el sentido de la Ley sobre el IVA*, si bien no tiene la certeza de que esta conclusión sea compatible con el Derecho comunitario, pues a su juicio no hay una auténtica relación de dependencia con respecto a la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7, apartado 4, de la Ley sobre el IVA, que es la norma por la que se adapta el Derecho nacional a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, puede considerarse que el interesado realiza sus actividades de forma independiente aunque no se considere que desarrolle actividades económicas con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la mencionada Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El *Gerechtshof te Amsterdam* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que si una persona física tiene como única actividad el ejercicio efectivo de todas las funciones derivadas de las actividades de una sociedad de responsabilidad limitada de la que es administrador único, socio único y único “miembro del personal”, tales actividades no tienen carácter económico porque se realizan en el marco de la administración y representación de la sociedad de responsabilidad limitada y, por tanto, no se llevan a cabo en el tráfico económico?»

4. Fallo del Tribunal

“A efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, 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 vincula 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 4, de la referida Directiva”.

5. Fundamentos de la sentencia

"(...) el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva considera como sujeto pasivo a una persona que realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo" (apartado 18).

"El artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva aclara que los términos «con carácter independiente» excluyen del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculados 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" (apartado 19).

"El apartado 4, párrafo segundo, del mencionado artículo dispone que, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29 de la Sexta Directiva, los Estados miembros quedarán facultados para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización" (apartado 20).

"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" (apartado 21).

"(...) 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" (apartado 22).

"(...) 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" (apartado 23).

"(...) 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" (apartado 24) y "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" (apartado 25).

"(...) 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" (apartado 26).

"Las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher (C107/94, Rec. p. 13089) y de 27 de enero de 2000, Heerma (C23/98, Rec. p. 1419), no pueden sustentar una interpretación distinta de la referida disposición" (apartado 27).

“En el asunto principal, está acreditado que el Sr. van der Steen, aun siendo el único administrador y el único accionista de la sociedad, ejercía sus funciones en el marco de un contrato de trabajo. De ello se deduce que la situación del Sr. van der Steen no era la descrita en la sentencia Heerma, antes citada, y que, como ha señalado el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, en la medida en que los servicios que el interesado prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del citado contrato de trabajo, los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA por los términos inequívocos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva” (apartado 30).

... ○ ...