

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sección dirigida y coordinada por: **Luis Docavo Alberti**

Abogado

Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 27 DE ENERO DE 2.000

Asunto C-23/98

PARTES: Staatssecretaris van Financiën / J. Heerma

Fiscalidad

SINTESIS: Prejudicial

**«Sexta Directiva IVA - Operaciones entre un socio y la sociedad»
(Sala Sexta)**

COMENTARIO LEGISLACION ESPAÑOLA.

A) Comentario.

En este asunto se planteó la cuestión de si estaba o no sujeto a IVA el arrendamiento mediante el pago de una renta anual de un bien inmueble (un establo) propiedad de una persona individual (Sr. Heerma) a una sociedad civil sin personalidad jurídica de la que era socio, según que se considerase si se trataba o no de un sujeto pasivo independiente de la Sociedad.

En principio, no existía duda que el Sr. Heerma era sujeto pasivo del IVA al ejercer una actividad económica (el arrendatario) por obtener ingresos continuados en el tiempo de acuerdo con el art. 4.2 de la Sexta Directiva 388/77/CEE.

Sin embargo sí se planteó la duda de si el arrendador (Sr. Heerma) era un sujeto pasivo independiente de la Sociedad o por el contrario, al no tener la sociedad propia personalidad jurídica y ser socio gerente de la misma el arrendador (SR. Heerma) ¿se trataba del mismo sujeto pasivo conforme al art. 4.1 de la Directiva?

A este propósito dice la Sentencia que como el socio no puso a disposición de la sociedad el arrendamiento del establo a cambio de una participación en los beneficios, sino en forma de arrendamiento que implicaba el pago de una renta por parte de la so-

ciudad, que también es sujeto pasivo, por lo que se trataba de una prestación a título oneroso con arreglo al art. 2 de la Directiva.

Por otro lado como entre la sociedad y el socio no existen lazos de subordinación en el sentido del art. 4 apartado 4 que excluyera el carácter de independiente que exige el apartado 1 del mismo artículo, había que entender que actuaba en nombre propio y bajo su responsabilidad, aún cuando fuera gerente de la sociedad arrendataria; y además dice la Sentencia como la cesión en arrendamiento no forma parte de la gestión o representación de la sociedad, se trata de un acto independiente sujeto pasivo.

B) Legislación española.

En la legislación española, son sujetos pasivos las sociedades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptibles de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto (art. 84. Tres de la Ley 37/92 de 28 de diciembre) competen tanto las personas físicas como las jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen entregas de bienes o prestación de servicios sujetos al impuesto (art. 84, uno 1) y según el art. 5 uno c) de la misma Ley, son empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de tener sujetos continuados en el tiempo, Y en particular tendrían dicha consideración los arrendadores de bienes.

Luego con arreglo a la legislación española, el Sr. Heerma, tendría la condición de sujeto pasivo del impuesto, como arrendador, al no tratarse de un servicio prestado en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales (art. 7 apartado 5 de la Ley 73/92) tal como aprecia la Sentencia en este supuesto.

En definitiva el Sr. Heerma como arrendador y la sociedad civil, son de acuerdo con la Ley española, dos sujetos pasivos diferentes, sujetos al impuesto si realizan las actividades sujetas al mismo.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 12 de noviembre de 1.997, el Hoge Raad der Nederlanden planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977.

Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. Heerma y la Administración tributaria neerlandesa acerca de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA» del arrendamiento de un bien inmueble, de propiedad del Sr. Heerma, a una sociedad civil neerlandesa de la que es socio.

El 1 de enero de 1.994, el Sr. Heerma, que era propietario de una explotación agrícola, constituyó con su esposa una sociedad civil (en lo sucesivo, «sociedad civil Heerma»), a la que aportó bienes muebles que consistían en los medios de producción de dicha explotación.

La sociedad civil neerlandesa no está dotada de personalidad jurídica. Sin embargo, posee una independencia societaria de hecho y ejerce actividades económicas con carácter independiente, de modo que debe considerarse sujeto pasivo con arreglo al artículo 4 de la Sexta Directiva de la sociedad civil, y no el socio o los socios que administran la empresa.

Durante el año 1.994, el Sr. Heerma inició la construcción de un establo que seguidamente cedió en arrendamiento a la sociedad civil Heerma por un período de seis años a partir del 1 de noviembre de 1.994 por una renta anual de 12.000 NLG.

El Sr. Heerma y la sociedad civil Heerma solicitaron ser dispensados de la exención del IVA por dicho arrendamiento. La Administración tributaria neerlandesa denegó esta solicitud, así como la reclamación administrativa presentada contra esta denegación. En consecuencia el Sr. Heerma interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Leeuwarden, el cual anuló las resoluciones de la Administración que denegaban la solicitud y la reclamación y declaró que el arrendamiento del establo realizado por el Sr. Heerma no estaba exento del IVA.

Contra dicha sentencia, la Administración tributaria interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden. Ese Tribunal estimó que no se discute que el arrendamiento controvertido fue realizado por el Sr. Heerma para obtener ingresos continuados en el tiempo, de modo que debe ser calificado de actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por el contrario, respecto del vínculo que existe entre el arrendador y la arrendataria en este asunto, se suscita la cuestión de si debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que este arrendamiento de un bien inmueble debe ser calificado de actividad económica desempeñada con carácter independiente o si debe considerarse que no concurre el requisito de independencia contemplado en dicha disposición. Según el órgano jurisdiccional remitente, este segundo supuesto podría implicar que el socio arrendador debe asimilarse a la sociedad civil arrendataria y, en consecuencia, que sólo existe un único sujeto pasivo a efectos de dicha disposición.

En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que, cuando una persona tiene por única actividad económica el arrendamiento de un bien corporal a una sociedad civil de la que es socia, dicho arrendamiento, a pesar de ser una actividad económica, no puede reputarse realizado con carácter independiente debido a que el socio, junto con la sociedad, debe ser considerado, un único sujeto pasivo en el sentido del citado artículo 4, apartado 1?».

El Tribunal de Justicia destacar con carácter preliminar, que por una parte, el Sr. Heerma, que no puso el establo a disposición de la sociedad civil Heerma como apor-

tación a la sociedad a cambio de una participación en sus beneficios y pérdidas, sino en forma de un arrendamiento que implicaba el pago de una renta, realizó dicha prestación a título oneroso con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente hizo constar que el Sr. Heerma desempeñaba una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que había cedido el establo en arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Procede hacer constar que el socio que, como el Sr. Heerma en el asunto principal, cede en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad que tiene la calidad de sujeto pasivo y de la cual forma parte actúa con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

En efecto, en cuanto a la actividad controvertida, entre la sociedad y el socio no existen lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva que excluyan el requisito de independencia por parte del socio. Por el contrario, éste, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando sea simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria. En efecto, dicha cesión en arrendamiento no forma parte de la gestión o la representación de la sociedad.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“El 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, debe interpretarse en el sentido de que, cuando una persona tiene por única actividad económica, a efectos de dicha disposición, el arrendamiento de un bien corporal a una sociedad, como una sociedad civil neerlandesa, de la que es socia, debe considerarse que dicho arrendamiento se realiza con carácter independiente en el sentido de la misma disposición.”

5. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA SEXTA EL 20 DE MAYO DE 1999.

Proponía al Tribunal de Justicia responder del siguiente modo:

“El 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, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que la única actividad económica de una persona con-

sista en el arrendamiento de un bien corporal a una sociedad de la que es socio no conduce, por sí solo, a considerar que dicho arrendamiento, pese a constituir una actividad económica, no se realiza con carácter independiente, con la consiguiente obligación de considerar al socio, conjuntamente con la sociedad, como un único sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, antes citado.”