SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 18 de octubre de 2007 *

En el asunto C-355/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos), mediante resolución de 28 de agosto de 2006, registrada en el Tribunal de Justicia el 30 de agosto de 2006, en el procedimiento entre

J.A. van der Steen

e

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen, K. Schiemann y P. Kūris (Ponente) y la Sra. C. Toader, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. D. Triantafyllou y A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de junio de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se formuló 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.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 Según el artículo 4 de la Sexta Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de

un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

4. El término "con carácter independiente", que se utiliza en el apartado 1, 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.

Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado 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 vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

[...]»

Normativa nacional

5 El artículo 7, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968 *(Staatsblad* 1968, nº 329; en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA») dispone:

«Es empresario cualquier persona que desarrolle de forma independiente una actividad económica».

6 Conforme al artículo 7, apartado 2, de la Ley sobre el IVA, la «empresa» comprenderá tanto el ejercicio de una actividad empresarial o profesional como la explotación de los bienes con el fin de obtener ingresos de una forma continuada.

7 A tenor del artículo 7, apartado 4, de la mencionada ley:

«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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 El Sr. van der Steen explotaba, hasta el 6 de marzo de 1988, una empresa individual que prestaba servicios de limpieza. Por este motivo era empresario a efectos de la Ley sobre el IVA.

9 A partir del 6 de marzo de 1998, el interesado pasó a ser director y único accionista de la sociedad de responsabilidad limitada J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten

BV (en lo sucesivo, «sociedad»), constituida el 4 de julio de 1991, que reanudó y prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente la empresa individual. La sociedad como tal era empresaria a efectos de la Ley sobre el IVA.

10 El Sr. van der Steen había celebrado con la sociedad un contrato de trabajo a tenor del cual debía percibir un sueldo fijo mensual así como una paga anual de vacaciones por un importe equivalente al 8 % de su sueldo anual. La sociedad había de retener de su sueldo el impuesto sobre la renta y las primas de los seguros obligatorios. El Sr. van der Steen era el único empleado de la sociedad.

11 Puesto que la citada sociedad ya no podía hacer frente a sus deudas, presentó solicitud de declaración de quiebra en el transcurso del mes de diciembre de 2002. La sociedad fue declarada en quiebra el 5 de enero de 2005.

12 Del escrito de 18 de diciembre de 2002 se desprende que 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 constituir con su sociedad una unidad fiscal a efectos de la Ley sobre el IVA.

13 Mediante resolución de 28 de abril de 2004, el inspector decidió que el Sr. van de Steen y la sociedad constituían, a partir del 1 de mayo de 2004, una unidad fiscal conforme al artículo 7, apartado 4, de la Ley sobre el IVA. En apoyo de tal resolución, el inspector se remitía a la sentencia nº 35775 del Hoge Raad der Nederlanden, de 26 de abril de 2002. Al ser presentada una reclamación contra la citada resolución, el inspector confirmó su planteamiento el 16 de agosto de 2004, refiriéndose a una resolución del Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), de 24 de julio de 2002, fundada en dicha sentencia.

14 El Sr. van der Steen interpuso recurso contra las citadas resoluciones ante el Gerechtshof te Amsterdam. Este órgano jurisdiccional estima que tales resoluciones sólo pueden estar justificadas 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.

15 Según el Gerechtshof te Amsterdam, no cabe afirmar que el Sr. van der Steen se encontrara en una relación de dependencia con respecto a la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta sin embargo 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.

16 En estas circunstancias, 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?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide en esencia que se dilucide si, 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 vincula a dicha sociedad, de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

18 Debe recordarse de entrada que 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.

19 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.

20 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.

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.

27 Las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089) y de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, Rec. p. I-419), no pueden sustentar una interpretación distinta de la referida disposición.

28 Así, en la sentencia Heerma, antes citada, después de haber llegado a la conclusión de que el arrendamiento de un bien por el interesado a la sociedad civil con la cual se hallaba relacionado y por el cual percibía un alquiler constituía una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 17 de la citada sentencia, que un socio que cede en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad que tiene la calidad de sujeto pasivo y de la cual forme parte, actúa con carácter independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

29 De la misma forma, en el apartado 18 de la referida sentencia, el Tribunal de Justicia aclaró que, en cuanto a la actividad controvertida, entre la sociedad y el socio no existían lazos de subordinación análogos a los mencionados en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva. Al contrario, éste, al ceder en arrendamiento un bien corporal a la sociedad, actuó en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, aun cuando fuera simultáneamente gerente de la sociedad arrendataria.

30 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.

31 Por otra parte, el razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en el apartado 26 de la sentencia Asscher, antes citada, al estimar que un director de una sociedad de la que era el único accionista no ejercía su actividad en el marco de una relación de subordinación, de forma que no podía ser considerado «trabajador» en el sentido del artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), sino que debía ser considerado como una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), no puede aplicarse por analogía al presente asunto principal, que es ajeno a la libre circulación de las personas, se halla comprendido únicamente dentro del ámbito de aplicación del IVA y cuyo objeto es determinar la calidad de sujeto pasivo.

32 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada 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.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

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 1, de la referida Directiva.

Firmas