CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. E. SHARPSTON
presentadas el 14 de junio de 2007 [1]

1. Una sociedad de responsabilidad limitada y la persona física que es su único socio, único administrador y único asalariado, son considerados por las autoridades fiscales como un sujeto pasivo único a efectos del IVA. Ello sólo es posible si en primer lugar la persona física puede ser considerada un sujeto pasivo en relación con su trabajo para la sociedad. El Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal Regional de Apelación de Amsterdam) desea, por tanto, saber si ese trabajo es una «actividad conómica» realizada con carácter independiente en el sentido de la Sexta Directiva del IVA. [2]

Normativa relevante sobre el IVA

Normativa comunitaria

2. Durante el período de tiempo relevante en el litigio principal, el artículo 2 de la Sexta Directiva disponía que el impuesto se aplicará a «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». [3]

3. El artículo 4 establecía, en su parte relevante para el presente asunto, lo siguiente:

«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,

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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, modificada en numerosas ocasiones aunque no sus disposiciones citadas en este asunto). El 1 de enero de 2007 la Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — La misma disposición figura en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112.

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 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.

[...] 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.

[...]» [4]

Legislación neerlandesa

4. Conforme al artículo 7, apartado 1, de la Wet op de Omzetbelasting de 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) es empresario «cualquier persona que desarrolle de forma independiente una actividad económica». Con arreglo al artículo 7, apartado 2, la «actividad económica» comprende tanto el ejercicio de una actividad empresarial o profesional como la explotación de los bienes con el fin de obtener ingresos de forma continuada.

5. En virtud del artículo 7, apartado 4, de la misma Ley, los empresarios así definidos que estén vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y organizativo de forma tal que constituyan una unidad, serán considerados como un solo empresario. La decisión de calificar a los mismos de tal forma incumbe al inspector de tributos competente.

Jurisprudencia comunitaria

6. En el asunto Heerma, [5] un procedimiento prejudicial a instancias del Hoge Raad

4 — Disposiciones recogidas en lo sustancial en los artículos 9, apartado 1, 10 y 11 de la Directiva 2006/112.

5 — Sentencia de 27 de enero de 2000 (C-23/98, Rec. p. I-419).

(Tribunal Supremo) de los Países Bajos, el Sr. Heerma, titular de una explotación agrícola, constituyó una sociedad civil con su esposa, sociedad a la que el primero aportó los medios de producción de su explotación. El Sr. Heerma construyó posteriormente un establo que cedió en arrendamiento a la sociedad a cambio de una renta anual. El Sr. Heerma y la sociedad solicitaron la tributación del arrendamiento en lugar de su exención. [6]

7. El Tribunal de Justicia declaró que «el artículo 4, apartado 1, de la [Sexta Directiva] 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».

8. Al optar por tal criterio, el Tribunal de Justicia señaló que «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». [7]

La jurisprudencia neerlandesa

9. En un asunto ulterior, [8] el Hoge Raad se apoyó en la doctrina de la sentencia Heerma para interpretar el artículo 7, apartado 4, de la Wet op de Omzetbelasting en un caso en el que una persona física que era administrador de una sociedad de la que poseía el 75 % de las acciones facturaba sus servicios como administrador a la sociedad. El Hoge Raad señaló que, conforme al Derecho neerlandés, un administrador es un asalariado de la sociedad, pero que, a diferencia de un asalariado común, no se encuentra en una posición de subordinación respecto a la sociedad. Siendo así, el Hoge Raad consideró que la persona de la que se trataba necesariamente había actuado con carácter independiente al prestar a la sociedad sus servicios como administrador. Para llegar a esa conclusión se apoyó también en el texto del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, [9] y en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Asscher. [10]

6 — Exención y opción por la tributación conforme al artículo 13, parte B, letra c) y parte C, letra a), de la Sexta Directiva.

7 — Apartado 18 de la sentencia.

8 — Sentencia nº 35.775 de 26 de abril de 2002; véanse, en particular, los apartados 3.6 a 3.10.

9 — En particular los términos «(por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica) que cree lazos de subordinación».

10 — Sentencia de 27 de junio de 1996 (C-107/94, Rec. p. I-3089).

10. El asunto Asscher guardaba relación con las reglas del Tratado sobre la libre circulación de personas y su efecto en las normas del impuesto sobre la renta. En su sentencia, [11] el Tribunal de Justicia declaró, respecto a la actividad de una persona que era director de una sociedad (de los Países Bajos), de la cual era también el único socio, que «no ejerce su actividad en el marco de una relación de subordinación», de forma que esa persona «no puede ser considerada como un "trabajador" en el sentido del artículo [39 CE], sino como una persona que ejerce una actividad no asalariada en el sentido del artículo [43 CE]». El asunto no se refería al concepto de relación de trabajo en el contexto del IVA.

El litigio principal y la cuestión planteada

11. El Sr. van der Steen explotaba, como empresario individual, una empresa que prestaba servicios de limpieza, en cuya condición era empresario en el sentido de la Wet op de Omzetbelasting.

12. El Sr. van der Steen constituyó posteriormente una sociedad de responsabilidad limitada, J.A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (en lo sucesivo, «sociedad»), de la que era administrador y socio único. La sociedad, que era un empresario en el sentido de la Wet op de Omzetbelasting, asumió y continuó la actividad empresarial desarrollada por el Sr. van der Steen. Éste continuó realizando todas las actividades de la sociedad, con la que celebró un contrato de trabajo verbal. [12] La sociedad le abonaba una retribución fija mensual y una paga anual de vacaciones, de las que deducía las retenciones fiscales y las cotizaciones a la seguridad social pertinentes. La sociedad no empleaba a ninguna otra persona asalariada.

13. La sociedad fue declarada en quiebra posteriormente. La actividad empresarial de la misma fue asumida y continuada por otra sociedad. [13] La relación laboral del Sr. van der Steen con su propia sociedad se extinguió, y estableció una relación laboral con la segunda sociedad.

14. En el curso de la liquidación del IVA en relación con el Sr. van der Steen y con la sociedad en quiebra, el inspector de tributos consideró que ambos constituían una unidad fiscal en virtud del artículo 7, apartado 4, de la Wet op de Omzetbelasting. Al determinarlo así, se remitió a la sentencia nº 35.775 del Hoge Raad y a una Decisión del Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) [14] basada en dicha sentencia. Esa última Decisión declara, en particular, que «el administrador de una sociedad de la que posee más de la mitad

11 — Apartado 26.

12 — Si ello es literalmente cierto, puede esperarse que la persona de la que se trata estaba a solas consigo misma en ese momento, ya que la forma de celebración de tal contrato habría parecido bastante extraña a cualquier observador fortuito.

13 — La resolución de remisión no ofrece detalles, pero parece implícito que el Sr. van der Steen no era socio ni administrador de esa sociedad. En cualquier caso, ese aspecto es irrelevante en el presente asunto.

14 — Decisión DBG2002/3677M, de 24 de julio de 2002.

de las participaciones es calificado de empresario, en el sentido del artículo 7 de la Wet op de Omzetbelasting, en relación con las actividades realizadas para la sociedad a cambio de una retribución. A tal respecto no reviste relevancia alguna si las actividades de que se trata son o no realizadas en virtud de un contrato de trabajo celebrado con la sociedad».

15. El recurso del Sr. van der Steen contra la resolución del inspector tributario se encuentra actualmente pendiente ante el Gerechtshof te Amsterdam, que señala que la calificación como empresario del Sr. van der Steen a efectos del IVA constituye un presupuesto de su resolución, pero duda si esa calificación es compatible con el Derecho comunitario.

16. El Gerechtshof solicita en consecuencia una resolución prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿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 único administrador, único socio y único «miembro del personal», tales funciones no constituyen una actividad económica 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?»

17. El Gobierno de los Países Bajos y la Comisión han presentado observaciones escritas, ambas partes en el sentido de que una persona en la situación descrita no realiza una actividad económica con carácter independiente. El Sr. van der Steen no ha presentado observaciones. Ninguna de las partes solicitó la celebración de vista, que, por lo tanto, no ha tenido lugar.

Apreciación

18. Como señala la Comisión, cuando un empresario constituye una sociedad para llevar a cabo su actividad mercantil, la finalidad es usualmente crear una persona jurídica diferenciada de la persona física. [15] Ello es particularmente útil para la limitación de la responsabilidad profesional de la persona física con respecto a la empresa. [16]

19. Cuando existen dos sujetos de derecho diferentes, es evidente que cada uno puede

15 — Las disposiciones legales que regulan esas sociedades están armonizadas en cierta medida por la Directiva 89/667/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, Duodécima Directiva en materia de derecho de sociedades, relativa a las sociedades de responsabilidad limitada de socio único (DO L 395, p. 40).

16 — Compárese con el artículo 7 de la Directiva antes citada, según el cual «un Estado miembro podrá no permitir la sociedad unipersonal cuando su legislación prevea, para los empresarios individuales, la posibilidad de constituir empresas de responsabilidad limitada al patrimonio afectado a una actividad determinada».

actuar con independencia del otro, y que ambos pueden ser parte en diversas relaciones jurídicas entre sí.

20. Por ejemplo, en el asunto Heerma, el titular de la explotación agrícola y la sociedad civil eran sujetos de derecho diferentes, y era posible que el primero cediera a la segunda en arrendamiento un bien inmueble de su propiedad. El Tribunal de Justicia consideró que al hacerlo el arrendador ejercía una actividad económica con carácter independiente a efectos del IVA.

21. En el presente asunto, el Sr. van der Steen y la sociedad eran sujetos de derecho diferentes y el Sr. van der Steen podía –y lo hizo– celebrar un contrato de trabajo con la sociedad.

22. En la medida en que los servicios laborales que prestaba a la sociedad quedaban comprendidos dentro del ámbito de ese contrato de trabajo, los mismos estaban en principio excluidos del ámbito de aplicación del IVA en virtud del inequívoco tenor del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva.

23. En este sentido, esa situación contrasta con la del Sr. Heerma, dado que el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles son actividades comprendidas en el ámbito de la Sexta Directiva y, en efecto, se mencionan expresamente en el artículo 13, parte B, letra b), y el artículo 13, parte C, letra a), de la Sexta Directiva. [17]

24. Sobre tal base, parece que la resolución del inspector tributario impugnada por el Sr. van der Steen no responde a una interpretación correcta del Derecho comunitario. En la medida en que la citada resolución se basa en una Decisión del Staatssecretaris van Financiën y en una sentencia del Hoge Raad, éstas pueden también reflejar una interpretación errónea.

25. Las ventajas de la exclusión de la relación laboral del ámbito de aplicación del IVA son evidentes. Si no se excluyera, todo asalariado tendría que darse de alta como sujeto pasivo del IVA y este impuesto se devengaría respecto a todas las retribuciones salariales. Ciertamente los empleadores que efectuaran entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas podrían deducir el IVA soportado respecto a los salarios, pero quienes realizaran entregas o prestaciones exentas soportarían una carga considerable a menos que se estableciera un mecanismo compensatorio, que a su vez sería gravoso. En cambio, cuando la relación

17 — Artículo 135, apartados 1, letra l) y 2, de la Directiva 2006/112.

laboral se excluye del ámbito del IVA, el coste del trabajo asalariado forma parte del valor añadido a las entregas o prestaciones efectuadas. Por tanto, ese coste se incluye automáticamente en la base imponible cuando esas entregas o prestaciones están gravadas, pero carece de efecto, en lo que atañe al IVA, en las entregas o prestaciones exentas efectuadas. Además de una economía considerable de costes administrativos, se asegura la neutralidad del impuesto y su aplicación general a las entregas o prestaciones gravadas.

26. Por consiguiente, no es deseable que una actividad comprendida en el ámbito de un contrato de trabajo sea tratada como una actividad de carácter independiente gravada.

27. Los motivos que llevaron al Hoge Raad y al Staatssecretaris van Financiën a adoptar el criterio en el que se basa la resolución impugnada parecen derivarse de las dos sentencias del Tribunal de Justicia –Heerma y Asscher– [18] y de la naturaleza de la relación entre una sociedad y sus administradores en el Derecho neerlandés.

28. No considero que las dos sentencias citadas sustenten esa tesis. La sentencia Heerma no guardaba relación con un contrato de trabajo sino con la actividad del arrendamiento o alquiler de un bien inmueble, de carácter claramente independiente y sujeta a gravamen. La sentencia Asscher diferenciaba la actividad por cuenta ajena y la actividad por cuenta propia, sobre la base de la existencia o inexistencia de una relación de subordinación, pero lo hacía, como señala la Comisión, en el contexto totalmente diferente de la determinación del artículo del Tratado aplicable en el ámbito de la libertad de circulación.

29. Resulta más difícil para el Tribunal de Justicia manifestar un criterio sobre la relación entre una sociedad y sus administradores en el Derecho neerlandés. [19] Parece deducirse de la sentencia nº 35.775 del Hoge Raad [20] que los servicios prestados por un administrador a la sociedad, en su condición de administrador, pueden *considerarse* prestados en virtud de un contrato de trabajo. Si es así, dicha sentencia puede constituir doctrina jurisprudencial en apoyo de la tesis de que a efectos del IVA tales servicios no deben considerarse de modo automático como prestados en dicho concepto. Esa tesis no está necesariamente en conflicto con la exclusión de la relación de trabajo *real* del ámbito del IVA. Puede significar sólo que, cuando un servicio se habría considerado a otros efectos como incluido en el ámbito de un contrato de trabajo, sin embargo respecto al IVA debe ser examinado a fin de determinar si en realidad fue prestado en el ejercicio de una actividad de carácter independiente.

18 — Véanse los apartados 6 a 8 y las notas 5 y 10 anteriores.

19 — No obstante, véanse, en el ámbito de la seguridad social, las sentencias de 10 de julio de 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375) y de 19 de marzo de 2002, Hervein y otros (C-393/99 y C-394/99, Rec. p. I-2829).

20 — En particular de su apartado 3.8.

30. Dicho lo cual, como indica la Comisión, en el presente asunto ningún elemento de los autos sugiere que cualquiera de los servicios del Sr. van der Steen a la sociedad se prestara en un contexto diferente de un verdadero contrato de trabajo.

31. Desde luego, siempre es posible –con independencia de cualesquiera otros aspectos de la relación entre las partes– que lo que en apariencia es un verdadero contrato de trabajo resulte ser, tras un examen detenido, una relación de otra naturaleza. En los autos ningún elemento sugiere tampoco que así ocurriera en el caso del contrato del Sr. van der Steen. Bien al contrario, el hecho de que percibiera un salario mensual fijo sujeto al impuesto sobre los rendimientos del trabajo y a la cotización de seguridad social se opone firmemente a tal interpretación.

32. Considero, por tanto, que los servicios prestados a una sociedad por una persona en la situación del Sr. van der Steen, según ésa se describe en la resolución de remisión, quedan fuera del ámbito del IVA en virtud del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva y que, respecto a tales servicios, dicha persona no es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 1.

33. El Gobierno de los Países Bajos y la Comisión han expuesto varias consideraciones adicionales.

34. En primer lugar, la persona interesada no actúa «en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad» [21] cuando presta sus servicios como asalariado. Actúa en nombre, por cuenta y bajo la responsabilidad de la sociedad.

35. En segundo lugar, en su condición de asalariado, la persona interesada no asume ningún riesgo económico con carácter independiente. [22] Ese riesgo lo soporta la sociedad que contrata con los clientes y les presta servicios económicos.

36. En tercer lugar –al menos al nivel de operación a operación en el que el IVA funciona– no existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. [23] La persona interesada percibe un salario mensual fijo y una paga de vacaciones, con independencia de los servicios efectivamente prestados. [24]

21 — Heerma, apartado 18.

22 — Sentencias de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247), apartado 13; de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803), apartados 33 y ss.

23 — Sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartado 39.

24 — Nada indica que ese factor contribuyera a la insolvencia de la sociedad en el presente asunto, pero el hecho de que le fuera posible pagar tal retribución pone de relieve la distinción entre salario percibido y contravalor efectivo del servicio prestado.

37. Lo expuesto me confirma en la opinión de que, dado que una persona en la situación del Sr. van der Steen no es un sujeto pasivo respecto a los servicios prestados en virtud del contrato de trabajo, en relación con ellos no puede ser tratado junto con la sociedad como un «solo sujeto pasivo» en el sentido del párrafo segundo del apartado 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva ni, por consiguiente, como un solo empresario a efectos del artículo 7, apartado 4, de la Wet op de Omzetbelasting.

38. Ninguna de las consideraciones anteriores excluye, desde luego, la posibilidad de que una persona que sea único socio, único administrador y único asalariado de una sociedad pueda también ser sujeto pasivo a título personal en el contexto de otras actividades económicas que no formen parte del contenido del contrato de trabajo. Cuando tales actividades comprendan relaciones con la sociedad cabe la posibilidad, en función de todas las circunstancias, de que la persona física y la sociedad sean consideradas como un solo sujeto pasivo. Sin embargo, los hechos descritos en la resolución de remisión no son de esa naturaleza.

Conclusión

39. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Gerechtshof te Amsterdam como sigue:

«Una persona física que presta servicios a un sujeto pasivo en virtud de un contrato de trabajo no es ella misma en ese contexto un sujeto pasivo en el sentido 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, ya que no realiza con carácter independiente una actividad económica. Por el contrario, esos servicios están excluidos del ámbito del IVA con arreglo al artículo 4, apartado 4, de la misma Directiva. Es irrelevante al respecto que el empleador sea una persona jurídica de la que el asalariado es también socio y/o administrador, o incluso único socio y único administrador, siempre que ambas partes tengan personalidad jurídica diferenciada con capacidad para celebrar un contrato de trabajo entre ellas y hayan celebrado de hecho tal contrato en virtud del cual se prestan los servicios.»