# CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 20 de mayo de 1999 *

## I. Introducción

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, planteada con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) sometió al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la disposición 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).[1] En concreto, se solicita al Tribunal de Justicia que interprete la citada disposición con el fin de juzgar si el arrendamiento de un bien inmueble de un socio de una sociedad civil a esta última constituye una «actividad económica independiente», de tal modo que dicho socio, cuya única actividad económica consiste en el referido arrendamiento, puede ser calificado como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») conforme a lo dispuesto en la citada Directiva.

* Lengua original: griego.

1 — DO L 145, p. 1.

## II. Marco jurídico

2. El ámbito de aplicación del sistema común del IVA introducido por la Sexta Directiva se define en el artículo 2 de ésta, según el cual:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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.

2. Las importaciones de bienes.»

3. En el artículo 4 de dicha Directiva, que forma parte del Título IV, titulado «Sujetos pasivos», se dispone lo siguiente:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter indepen-

diente, 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]

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.

3. [...]

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 financieros, económico y de organización.

5. [...]»

4. El artículo 13, punto B, letra b), de la Sexta Directiva prevé la exención en principio del IVA para el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Sin embargo, el artículo 13, punto C, letra a) autoriza en este caso a los Estados miembros a conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación.

Como indican la Comisión[3] y el Gobierno neerlandés,[4] en consonancia con las disposiciones precedentes de la Sexta Directiva, la legislación neerlandesa contempla la posibilidad de optar por la tributación en un caso de arrendamiento de bienes inmuebles como el controvertido en el litigio principal.

2 — Esta nota sólo afecta al texto griego de las presentes conclusiones.

3 — Véase el punto 1 de sus observaciones escritas.

4 — En el punto 5 de sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés se remite a lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letra b), de la Wet op de omzetbelasting de 1968 (Ley neerlandesa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), al que se remite, por lo demás, la resolución de remisión del órgano jurisdiccional nacional.

## III. Hechos

5. El 1 de enero de 1994 el Sr. Heerma, con domicilio en Welsrijp, que poseía una explotación agrícola, constituyó con su cónyuge la sociedad J. Heerma/K. Heerma-Graanstra (en lo sucesivo, «sociedad»), con domicilio social en Welsrijp, a la que aportó bienes muebles que consistían en los medios de producción de dicha explotación así como el valor económico de los restantes activos de dicha explotación.

6. Hacia el mes de junio de 1994, el Sr. Heerma inició la construcción de un establo. Sobre dicho establo, el 18 de noviembre de 1994, el Sr. Heerma y la sociedad celebraron un contrato de arrendamiento con un plazo de seis años por una renta anual de 12.000 NLG, contrato que entraba en vigor el 1 de noviembre de 1994. Tal como señala el Gobierno neerlandés, dicho arrendamiento fue aprobado el 23 de diciembre de 1994 por la Cámara de Agricultura competente (Grondkamer voor Friesland).

7. Como indica el órgano jurisdiccional remitente, en relación con el citado arrendamiento, mediante solicitud de 15 de agosto de 1994, dirigida a que se aplicase el artículo 11, apartado 1, letra b), punto 5 (en su versión de 1994) de la Ley de 1968 del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, presentada conjuntamente ante el Inspector de Tributos, el Sr. Heerma y la sociedad pidieron ser dispensados de la exención del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Dicha solicitud fue denegada mediante resolución del Inspector de Tributos de 14 de octubre de 1994. La reclamación administrativa presentada contra esta resolución fue desestimada por el mismo Inspector mediante una nueva resolución.

Contra esta última resolución, el interesado interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Leeuwarden, el cual anuló la citada resolución y la resolución inicial denegatoria de la solicitud, y declaró que el arrendamiento del establo realizado por el Sr. Heerma y vigente desde el 1 de noviembre de 1994 no estaba exento del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

8. En concreto, mediante sentencia de 4 de octubre de 1996, el Gerechtshof estimó que, en tales circunstancias, por lo que respecta al Sr. Heerma y al establo, se trata de un empresario que explota un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, a efectos del artículo 7 de la Wet op de omzetbelasting de 1968 y que, en el presente caso, procede señalar que no afecta al contrato de arrendamiento el hecho de que el arrendador sea socio de la sociedad arrendataria; asimismo, no cabe afirmar del Sr. Heerma que, como consecuencia del mencionado arrendamiento, no ejerce una actividad económica, habida cuenta de su vinculación con la sociedad.

9. Contra la sentencia del Gerechtshof te Leeuwarden, el Staatssecretaris van Financiën (Ministro de Economía) interpuso un recurso de casación. En dicho recurso se alegó que el arrendamiento del inmueble constituye, en realidad, para el interesado, el arrendamiento de su propio patrimonio empresarial y que las actividades del Sr. Heerma se limitan a ceder en arrendamiento el bien inmueble a la sociedad civil, de forma que se trata de un círculo cerrado de actividades; como consecuencia de todo ello, no cabe hablar de participación en el tráfico económico ni, por tanto, tampoco de empresa.

10. El Hoge Raad der Nederlanden, en primer lugar, estimó que la sociedad civil, en tanto que unión de personas físicas sin personalidad jurídica propia, pero con independencia societaria de hecho, ejerce con carácter independiente actividades económicas y, por consiguiente, debe considerarse sujeta al impuesto a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva.

11. A continuación, el órgano jurisdiccional remitente declaró que el arrendamiento de un bien inmueble como el mencionado, habida cuenta de la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, [5] debe ser considerado como actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, dado que el Gerechtshof te Leeuwarden —cuyas apreciaciones de hecho al respecto no fueron impugnadas en el recurso de casación— declaró que la finalidad del arrendamiento era obtener ingresos continuados en el tiempo.

12. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente observó que el citado motivo del recurso suscita la cuestión de si el artículo 4, apartado 1, antes citado, debe interpretarse en el sentido de que, en un caso como el presente, el referido arrendamiento de un bien inmueble, habida cuenta de la vinculación entre el arrendador y la arrendataria, debe ser considerado como actividad económica realizada con carácter independiente o si procede estimar que no concurre dicha independencia; esto último, en efecto, podría implicar que sea necesario equiparar al socio arrendador con la sociedad, de tal modo que sólo exista un sujeto pasivo a efectos de la disposición de la Directiva antes citada.

## IV. Cuestión prejudicial

13. Basándose en el mencionado razonamiento de la resolución de remisión, el Hoge Raad der Nederlanden solicitó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado, que se pronuncie con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido

5 — C-230/94 (Rec. p. I-4517).

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?»

## V. Respuesta a la cuestión prejudicial

14. Mediante la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea que el Tribunal de Justicia dilucide si, en caso de que un socio de una sociedad civil arriende un bien corporal a dicha sociedad, el citado arrendamiento constituye una «actividad económica independiente» a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, circunstancia que permite considerar como sujetos pasivos del impuesto tanto a la sociedad como al socio arrendador, o si, en tal caso, el socio y la sociedad se equiparan con la consecuencia de que la actividad no se ejerce con carácter independiente y, por consiguiente, ha de considerarse que, en realidad, existe sólo un sujeto pasivo del impuesto.

15. En primer lugar, procede señalar que, como indican el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, conarreglo al Derecho neerlandés, una sociedad civil como la controvertida en el litigio principal, la cual, pese a no tener personalidad jurídica, en tanto que unión de personas físicas, posee una independencia societaria de hecho, puede ejercer actividades económicas con carácter independiente y, en consecuencia, puede considerarse sujeto pasivo a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva.

Como acertadamente observa la Comisión, esta postura del ordenamiento jurídico neerlandés no es contraria ni a la letra ni al espíritu de la Sexta Directiva. Por un lado, el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que serán considerados como sujetos pasivos del IVA «*quienes*» realicen con carácter independiente las actividades económicas enunciadas en el mismo artículo. Por otro lado, de conformidad con la finalidad de la Sexta Directiva, que consiste en garantizar una mejor neutralidad fiscal, mediante una definición amplia del concepto de «sujeto pasivo», en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha subrayado de manera reiterada que el artículo 4 de la Directiva tiene un ámbito de aplicación muy amplio.[6] La forma jurídica particular que reviste, en general, una persona no afecta por sí sola a la posibilidad de calificar a dicha persona como «sujeto pasivo» del impuesto. En consecuencia, tampoco la existencia, más concretamente, de personalidad jurídica constituye un requisito *sine qua non* para calificar a una unión de personas como «sujeto pasivo» del impuesto. Siempre que, de conformidad con el Derecho nacional, dicha unión de personas sin personalidad jurídica pueda realizar, en la práctica,

6 — Véase, a título indicativo, la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17.

actividades económicas sujetas al IVA con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4 de la Sexta Directiva, desde el punto de vista orgánico puede ser considerada como «sujeto pasivo» del impuesto, al igual que cualquier otra persona con personalidad jurídica.

16. Asimismo, debe señalarse que, acertadamente, ni el órgano jurisdiccional remitente ni ninguna de las partes interesadas cuestionaron el «carácter económico» del arrendamiento del bien inmueble por el Sr. Heerma a la sociedad civil de la que forma parte.

El Tribunal de Justicia, que adopta una interpretación muy amplia de los términos «actividad económica» y «explotación de un bien corporal o incorporal» [7] empleados en el artículo 4 de la Sexta Directiva, [8] siempre que tiene la certeza de que se ejercen «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo», [9] ha estimado que «el arrendamiento de un bien corporal constituye una explotación de dicho bien que debe ser calificada de "actividad económica" en el sentido del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, siempre que se realice con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». [10] Así, para determinar si, en un caso concreto, el arrendamiento de un bien corporal se efectúa para obtener ingresos continuados en el tiempo, el Tribunal de Justicia ha declarado que «corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar todas las circunstancias del caso» [11] y, en especial, apreciar la naturaleza del bien y las condiciones de su explotación. [12]

7 — Véase la sentencia Van Tiem, citada en la nota 6 *supra*, en la que el Tribunal de Justicia consideró que «el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios» (apartado 17).

8 — Con respecto a la relación existente entre dichas expresiones y, en particular, al hecho de que la «explotación de un bien corporal o incorporal», mencionada en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, constituye una aplicación específica y no una excepción al criterio de «actividad económica» mencionado en la primera frase de ese mismo apartado, véanse la sentencia Enkler, citada en la nota 5 *supra*, apartado 22, y mis conclusiones en dicho asunto (puntos 12 a 14).

9 — Como se subraya en la sentencia Van Tiem, citada en la nota 6 *supra*, «el concepto de "explotación" se refiere, conforme a las exigencias del principio de la neutralidad del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, que tienen por finalidad obtener del bien de que se trate ingresos continuados en el tiempo» (apartado 18). Sobre la necesidad de verificar si la actividad presenta un determinado grado de permanencia o de continuidad, véanse mis conclusiones en el asunto Enkler, citado en la nota 5 *supra*, punto 15.
Así, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo «la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas [...]» [véase la sentencia de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Rec. p. I-745), apartado 20], ni la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales. «La mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien» [véase la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I- 3111), apartado 13]. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica a efectos de la Sexta Directiva, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA [véase, a este respecto, la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 13].

10 — Véase la sentencia Enkler, citada en la nota 5 *supra*, apartados 21 y 22. El Tribunal de Justicia también ha declarado que «el hecho de que el propietario de un bien inmueble ceda a un tercero un derecho de superficie sobre dicho bien debe considerarse como una explotación del bien, siempre y cuando se acepte, contra pago de un precio, por un período determinado. Este requisito debe considerarse cumplido cuando, como en el caso objeto del litigio principal, el derecho de superficie se cede por una duración de dieciocho años, a cambio de una retribución anual». Véase la sentencia Van Tiem, citada en la nota 6 *supra*, apartado 19.

11 — Véase la sentencia Enkler, citada en la nota 5 *supra*, apartado 30.

12 — Véase la sentencia Enkler, citada en la nota 5 *supra*, apartados 23 a 29.

En el presente caso, dado que, como indica el órgano jurisdiccional remitente, el órgano jurisdiccional nacional que era competente para la apreciación de las cuestiones de hecho (a saber, el Gerechtshof te Leeuwarden, cuyas apreciaciones de hecho al respecto, como se señala en la resolución de remisión, no fueron impugnadas en el marco del recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente) estimó que el arrendamiento controvertido en el litigio principal se realizó con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, debe admitirse que dicho arrendamiento, relativo a un establo, que tiene una duración contractual de seis años y se pactó por una renta anual de 12.000 NLG, es correctamente considerado tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por todos los interesados como actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

17. De las observaciones que anteceden se desprende que, en realidad, la cuestión decisiva planteada en el presente caso estriba en dilucidar si la actividad económica de que se trata se ejerce «con carácter independiente» en el sentido en que dichos términos se emplean en el artículo 4 de la Sexta Directiva.

18. En el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, no se precisa más el contenido de los términos «con carácter independiente». No obstante, debe admitirse lo siguiente: en primer lugar, basándose en el tenor de todo el apartado, la «independencia» no califica, en general, el régimen jurídico o la profesión de la persona que ejerce una actividad económica, sino las condiciones concretas en las que ejerce dicha actividad; en segundo lugar, siempre que el ejercicio «con carácter independiente» de la actividad económica constituye un requisito para la calificación de una persona como «sujeto pasivo del impuesto», el contenido de los términos «con carácter independiente», como, por lo demás, también el contenido del concepto más general de «sujeto pasivo» del impuesto, no resulta afectado por los fines o resultados de dicha actividad; [13] en tercer lugar, de conformidad con la finalidad de la Sexta Directiva, que consiste en garantizar una mejor neutralidad fiscal, debe admitirse que el concepto del «carácter independiente» del ejercicio de la actividad económica puede ser objeto de interpretación amplia, como sucede con el propio concepto más general de «sujeto pasivo» del impuesto. [14]

19. La exigencia de una interpretación amplia se desprende también, por otra parte, de las disposiciones del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva. En dichas disposiciones se definen mediante una formulación negativa los términos «con carácter independiente» mencionados en el apartado 1 del mismo artículo. En concreto, se establecen, sucesivamente, un supuesto que excluye la existencia de independencia jurídica (párrafo primero) y un supuesto en el que, con carácter excepcional, se permite considerar como un único sujeto pasivo a dos personas independientes entre sí desde el punto de vista jurídico, pero que se encuentran estrechamente vinculadas en los órdenes financiero, económico y de organización (párrafo segundo).

13 — Véase, a este respecto, la sentencia Enkler, citada en la nota 5 *supra*, apartado 25: «[...], como resulta del apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva, los objetivos o los resultados de la actividad, como tales, no son pertinentes para determinar el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva».

14 — Véase el punto 15 *supra*.

20. Habida cuenta de lo anterior, antes de analizar la actividad económica controvertida en el litigio principal a la luz de las observaciones generales referentes al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, procede dilucidar si dicha actividad puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de los dos párrafos del apartado 4 del mismo artículo.

21. Según el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los términos «con carácter independiente» se definen negativamente, en el sentido de que «excluye[n] 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». [15]

Es manifiesto que el socio de una sociedad civil que cede en arriendo a dicha sociedad un bien inmueble no es un asalariado, y que dicho arrendamiento del bien inmueble no constituye una «relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario». Por tanto, la única cuestión que cabría examinar estriba en si, en el presente caso, el contrato de arrendamiento entre el socio de la sociedad civil y esta última constituye una relación jurídica que, en todo caso, crea vínculos de subordinación de intensidad análoga a los creados por una relación de trabajo por cuenta ajena entre una persona y su empresario. [16]

15 — La Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), dispone, en el Anexo A, punto 2, Adición al artículo 4, párrafo cuarto, primera frase: «La expresión "con carácter independiente" tiene el significado especialmente de excluir del gravamen a los asalariados vinculados a sus patronos por un contrato de arrendamiento de servicios».
Procede señalar que en el texto de la Sexta Directiva no se incluye ya el término «especialmente», sin que ello, de todas maneras, signifique, en mi opinión, que la definición negativa del término «con carácter independiente» haya dejado de ser indicativa.

16 — Con respecto a la definición de dichos vínculos, véase la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247), relativa a las actividades de los recaudadores de impuestos locales en España. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, en lo que se refiere, en primer lugar, a las condiciones laborales, no existe vínculo de subordinación toda vez que la persona que ejerce una actividad económica se procura y organiza ella misma de modo autónomo, dentro de los límites fijados por la ley, los recursos humanos y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades (apartado 11); que en lo que se refiere, en segundo lugar, a las condiciones retributivas, no existe vínculo de subordinación toda vez que dicha persona soporta el riesgo económico de su actividad y que, por último, el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por dicha persona en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros. Así, tal como señalaba el Abogado General Sr. Tesauro en sus conclusiones en dicho asunto, «procede calificar de trabajador autónomo al trabajador que orgánicamente no se halle integrado en una empresa; que disponga de una apropiada libertad de organización en cuanto a los recursos humanos y materiales que ha de utilizar para el desarrollo de la actividad de que se trate, y que asuma el riesgo económico de dicha actividad» (punto 6).
Véase, también, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 14: «[...] es preciso hacer constar [...] que los notarios y gerechtsdeurwaarders, al no estar integrados en la Administración pública, no se encuentran ligados a la autoridad pública por lazo alguno de subordinación jerárquica. Ambos, en efecto, ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, organizan libremente las modalidades de ejecución de su trabajo, dentro de los límites impuestos por la ley, y perciben ellos mismos los emolumentos que constituyen sus ingresos. El hecho de que estén sometidos a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública, lo que también ocurre en otras profesiones reglamentadas, así como el hecho de que sus remuneraciones se determinen mediante ley, no basta para considerar que se encuentran en una situación jurídica de subordinación respecto a un empresario en el sentido propio del apartado 4 del artículo 4».

Con independencia del carácter lícito o ilícito de una posible aplicación analógica de la disposición de que se trata al caso de un contrato de arrendamiento, [17] es asimismo manifiesto que, como correctamente observan la Comisión y el Gobierno alemán, un contrato de arrendamiento, como el controvertido en el litigio principal, no entraña entre las partes unos lazos de subordinación análogos a los que lleva aparejados una relación de trabajo por cuenta ajena u otra relación jurídica que crea lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

En efecto, el contrato de arrendamiento de inmueble controvertido en el litigio principal parece configurar una relación jurídica en el marco de la cual el Sr. Heerma ejerce la actividad económica del arrendamiento por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, no recibe indicaciones ni órdenes de la sociedad arrendataria y asume el riesgo económico y la responsabilidad del arrendamiento. Por otra parte, de los elementos obrantes en los autos no se infiere que la relación de participación social que une al arrendador con la arrendataria cree, en el marco de las condiciones de ejercicio de la actividad económica que interesa en el presente caso, a saber, en el seno de la relación contractual de arrendamiento, [18] lazos de subordinación jurídica a efectos del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

De lo que antecede se desprende, así pues, que no cabe subsumir los hechos concretos del litigio principal en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

22. Con arreglo al artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, «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 financieros, económico y de organización». [19] Los Países Bajos ya han cumplido los requisitos establecidos en el artículo

17 — A primera vista, cabría considerar que dicha aplicación analógica contradice el hecho de que el supuesto de ejercicio con carácter no independiente de una actividad económica previsto en el artículo 4, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva, por constituir básicamente una definición negativa del concepto de «sujeto pasivo», debe interpretarse de forma estricta. No obstante, estimo que la mencionada aplicación analógica puede lícitamente tenerse por interpretación autónoma de los términos «con carácter independiente» empleados en el apartado 1 del mismo artículo, dado que dicha definición negativa parece ser de carácter indicativo. Véase la nota 15 *supra*.

18 — Como antes señalaba, el examen del carácter independiente del ejercicio de una actividad económica por una persona que alega ser «sujeto pasivo» a efectos de la Sexta Directiva, no guarda relación, en general, con el régimen jurídico que le es aplicable, sino únicamente con las condiciones concretas en las que ejerce la actividad específica controvertida. Véase el punto 18 *supra*.

19 — La Segunda Directiva, antes citada, disponía en el Anexo A, punto «2. Adición al artículo 4», párrafo cuarto, segunda frase: «Con esta expresión ["con carácter independiente"] se permite igualmente a los Estados miembros no considerar como sujetos autónomos, sino como un solo sujeto pasivo, a las personas que, si bien independientes desde el punto de vista jurídico, están, no obstante, vinculadas entre sí a través de relaciones económicas, financieras y de organización interna. Cuando un Estado miembro pretenda adoptar un régimen de esta naturaleza, queda obligado a plantear la consulta previa a que se refiere el artículo 16.»

precedente y pueden, con carácter general, hacer uso de la posibilidad prevista en el mismo. [20]

Según la Comisión, en el presente asunto no cabe concebir la aplicación de la referida posibilidad por dos razones: por un lado, porque la sociedad civil no tiene personalidad jurídica y, por tanto, tampoco independencia jurídica y, por otro, porque la administración neerlandesa no invocó la existencia de una unidad fiscal con arreglo a dicho artículo.

En lo que respecta al primer punto de las observaciones de la Comisión, estimo que no procede invocar la falta de personalidad jurídica para justificar, en el presente caso, la inexistencia de independencia jurídica. El hecho de que, con arreglo al Derecho neerlandés, la sociedad civil constituya una entidad capaz de celebrar válidamente un contrato de arrendamiento [21] le dota de la independencia jurídica que se exige para plantear, de manera formalmente fundada, la cuestión de la posible subordinación en los órdenes financiero, económico y de organización.

Por el contrario, el segundo punto de las observaciones de la Comisión reviste mayor interés. El hecho de que la administración neerlandesa no invocase la disposición del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva parece justificar, en efecto, la imposibilidad de aplicar dicha disposición por dos razones: en primer lugar, porque, desde el punto de vista de la carga de la prueba, a la Administración neerlandesa le incumbe alegar y demostrar la concurrencia de los requisitos de la excepción establecida en la citada disposición; en segundo lugar, porque, con arreglo al Derecho neerlandés, para considerar que dos personas, debido a que forman una unidad fiscal, son un único sujeto pasivo del IVA, la existencia de dicha unidad debe desprenderse de un acto formal previo de las autoridades tributarias, y no puede constituir el resultado de una interpretación *a posteriori* de las condiciones concretas en las cuales las personas de que se trata ejercen una actividad económica. [22]

De lo anterior se desprende que tampoco cabe subsumir los hechos concretos del litigio principal en la excepción especial del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Resta, pues, examinar los datos del litigio principal desde la perspectiva de la interpretación general de los términos «con carácter independiente», a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Directiva.

23. En el marco de esta interpretación, la Comisión, basándose en el sentido y la

20 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerven en el asunto Polysar Investments Netherlands, citado en la nota 9 *supra*. Véase, también, el primer informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del IVA, de 13 de septiembre de 1983 [COM(83) 426 final, pp. 10 y 11].
Con respecto a la misma posibilidad durante la vigencia de la Segunda Directiva, antes citada, véase la sentencia de 12 de junio de 1979, Ketelhandel van Paassen (asuntos acumulados 181/78 y 229/78, Rec. p. 2063).

21 — Véase el punto 10 *supra*.

22 — Véase, a título indicativo, Boomsma, A. *et al.* (ed.), Ernst & Young, *VAT in Europe*, Sweet & Maxwell, Londres, 1989, p. 146.

finalidad de la excepción introducida por el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, [23] observa, en particular, que el Sr. Heerma y la sociedad no deben ser considerados como un sujeto pasivo, puesto que no es probable que se hayan infringido o utilizado abusivamente las disposiciones de la Sexta Directiva con fines de fraude o de evasión fiscal. [24]

24. En lo que respecta a la observación precedente, procede señalar, en primer lugar, que ni el Tribunal de Justicia dispone de los elementos necesarios para tener en cuenta tal probabilidad —exista o no—, ni la utilidad de la respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión prejudicial planteada depende del examen de tales eventualidades.

De la resolución de remisión no se desprende que, en el presente caso, quepa hablar de simplificación administrativa o de eventual aplicación abusiva de las disposiciones de la Sexta Directiva por el Sr. Heerma y la sociedad, puesto que, en efecto, los vínculos entre parientes o personas allegadas no constituyen, por sí solos, un elemento suficiente para demostrar un fraude o evasión fiscal. [25] Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente no solicitó al Tribunal de Justicia que examinase dicha cuestión ni le proporcionó, como también observa el Gobierno alemán, todos los elementos de hecho y de Derecho nacional necesarios para efectuar dicho examen. [26]

A este respecto, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, «corresponde exclusivamente a los órganos jurisdiccionales nacionales que conocen del litigio y que deben asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia». [27]

En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que conoce mejor los hechos del litigio y los detalles de la legislación neerlandesa, la competencia de examinar en primer lugar, planteando eventualmente la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, si cabe

23 — La Comisión se remite al considerando relativo al artículo 4 de su propuesta inicial de Sexta Directiva sobre el IVA, de 20 de junio de 1973 *(Bulletin des Communautés européennes*, Supplément 11/73, p. 8). En dicho considerando se indicaba que estaba previsto poder considerar, basándose en dicha disposición, a empresas jurídicamente independientes como un solo sujeto pasivo, bien en aras de la simplificación administrativa, bien para evitar determinados abusos (por ejemplo, el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de acogerse a un régimen particular).

24 — Véanse las observaciones de la Comisión, punto 16.

25 — Véase, a este respecto, la sentencia de 29 de mayo de 1997, Skripalle (C-63/96, Rec. p. I-2847), apartados 24 a 26.

26 — Por ejemplo, no se precisa si la sociedad de que se trata (explotación agrícola) está sujeta —y en qué condiciones— al régimen general de los agricultores retribuidos por unidad de obra.

27 — Véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 1992, Asociación Española de Banca Privada y otros (C-67/91, Rec. p. I-4785), apartados 25 y 26; de 3 de marzo de 1994, Eurico Italia y otros (asuntos acumulados C-332/92, C-333/92 y C-335/92, Rec. p. I-711), apartado 17; de 18 de junio de 1991, Piageme (C-369/89, Rec. p. I-2971), apartado 10; de 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Rec. p. I-4003), apartado 19; de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673), apartado 15; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 10, y de 15 de junio de 1995, Zabala Erasun y otros (asuntos acumulados C-422/93, C-423/93 y C-424/93, Rec. p. I-1567), apartado 14.

hablar de un abuso de Derecho, fraude o evasión fiscal que influya en la apreciación acerca del carácter independiente del ejercicio de la actividad económica controvertida. [28]

25. No obstante, en lo que respecta a la mencionada observación de la Comisión, estimo que, en todo caso, en el marco de la interpretación general de los términos «con carácter independiente», a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, no sería correcto referirse de nuevo a la problemática de la excepción enunciada en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, prescindiendo de los requisitos formales y sustantivos concretos que establece la disposición de dicho párrafo. Por un lado, el hecho de que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, con el fin de alcanzar una simplificación administrativa o de impedir eventuales abusos, *otorgue a los Estados miembros la facultad* de considerar como un sujeto pasivo a dos personas que son jurídicamente independientes pero se hayan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización significa que, según dicha Directiva, la existencia de este tipo de vínculos entre dos personas no suprime, de forma necesaria y automática, el carácter independiente de la actividad económica que se desarrolla entre ellas. Por otro lado, la nueva alusión a la problemática de la disposición del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de la interpretación general de los términos «con carácter independiente» conduciría, esencialmente, a una interpretación extensiva de dicha disposición. Sin embargo, este tipo de interpretación no es compatible con la circunstancia de que la citada disposición constituye una definición negativa de los términos «con carácter independiente» empleados en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, y puede ser objeto de interpretación amplia. [29]

26. Así pues, en el marco de la interpretación general de los citados términos, estimo que en el presente caso, basándose en el significado de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, no cabe negar que se ejercite «con carácter independiente» la actividad económica consistente en el arrendamiento del establo, por el mero hecho de que sea el socio de una sociedad civil quien lo ceda en arriendo a dicha sociedad.

27. Conduce a esta conclusión el hecho de que el contrato de arrendamiento controvertido fue celebrado entre dos personas que, desde el punto de vista jurídico, no son idénticas. Puesto que las dos partes contratantes son entes jurídicos distintos, con capacidad jurídica, con arreglo al Derecho neerlandés, para celebrar válidamente un contrato de arrendamiento de un bien inmueble, el negocio jurídico celebrado entre sí surte efecto de forma jurídicamente independiente y, en principio, se crean entre ellos derechos y obligaciones como sucedería en el caso de que los contratantes fuesen terceros no vinculados, paralelamente, por la relación de participación social antes

28 — Por otra parte, corresponde también al órgano jurisdiccional nacional examinar las cuestiones de Derecho nacional a que aludió la Comisión en la introducción de sus observaciones, a saber, en qué casos la actuación de un socio vincula a la sociedad en la que participa y si el régimen económico matrimonial adoptado por el interesado y su cónyuge afecta a la capacidad de obrar de los interesados en relación con el bien inmueble y, por tanto, también a la validez de su contrato de arrendamiento.

29 — Véase el punto 18 *supra*.

referida. Asimismo, el hecho de que el Sr. Heerma, aunque contrate con una sociedad de la que es socio, no sea sin embargo, como señala el Gobierno neerlandés, el único responsable de las obligaciones contractuales de dicha sociedad, no justifica la tesis según la cual el Sr. Heerma, al ceder en arriendo el establo a la citada sociedad, en realidad está arrendando elementos de su propio patrimonio.

28. Paralelamente, como observa también la Comisión, toda persona física tiene derecho a constituir sociedades o personas jurídicas y nada impide a dichas personas físicas, sociedades o personas jurídicas prestar servicios o entregar bienes a personas allegadas y, simultáneamente, ser consideradas sujetos pasivos del IVA. Esta conclusión se desprende también indirectamente del razonamiento de la sentencia Skripalle,[30] en la cual el Tribunal de Justicia, al admitir que las relaciones entre parientes o personas allegadas no constituyen, por sí solas, un elemento suficiente para demostrar un fraude o evasión fiscal, parece haber admitido, *a fortiori,* que en principio es posible que dichas relaciones estén sujetas al IVA.

29. Por otra parte, el Sr. Heerma, al actuar como arrendador de un bien inmueble de su propiedad, ejerce una actividad que, manifiestamente, no guarda relación con la gestión o representación de la sociedad en la que participa, puesto que actúa en tanto que arrendador en su propio nombre y no en tanto que órgano de la sociedad.[31] En consecuencia, si bien corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que conoce mejor el Derecho nacional y los hechos del litigio, precisar en qué casos los actos de un socio se reputan, desde el punto de vista orgánico, actos de la sociedad en la que participa y, por tanto, se atribuyen a esta última, el vínculo societario existente en el presente caso no parece afectar al contrato de arrendamiento celebrado hasta el punto de no poder considerar dicho arrendamiento de inmueble jurídicamente independiente de la posición del arrendador en tanto que socio de la arrendataria.

30. Y a la inversa, la actividad de arrendamiento del inmueble de que se trata a la sociedad no puede equipararse, en principio, a una aportación del Sr. Heerma a dicha sociedad en el marco de la relación societaria. El Sr. Heerma, al arrendar el establo por una renta anual convenida de 12.000 NLG, explota el inmueble de que se trata con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Por consiguiente, como podría hacer también un tercero, efectúa una prestación a título oneroso, a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, y no una prestación que resulte compensada por la participación en los resultados de dicha sociedad.

31. De lo que antecede se infiere que, en principio, la vinculación entre un contrato de arrendamiento y la cualidad de socio, tal como se produce en el presente caso, no parece obligar a considerar que el citado arrendamiento, pese a constituir una actividad económica, no se realiza con carácter independiente, con la consiguiente obligación de considerar al socio arrendador, conjuntamente con la sociedad arrendataria, como un único sujeto pasivo a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Directiva.

30 — Citada en la nota 25 *supra*.

31 — Véanse, también, a este respecto, las conclusiones del Abogado General Sr. Van Gerven en el asunto Polysar Investments Netherlands, citado en la nota 9 *supra*, punto 6.

## VI. Conclusión

32. A la luz de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden:

«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 consista 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.»