

61998J0023

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 27 de enero de 2000. - Staatssecretaris van Financiën contra J. Heerma. - Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad - Países Bajos. - Sexta Directiva IVA - Operaciones entre un socio y la sociedad. - Asunto C-23/98.

Recopilación de Jurisprudencia 2000 página I-00419

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Actividades económicas en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva - Actividades ejercidas con carácter independiente - Concepto - Arrendamiento de un bien corporal a una sociedad por un arrendador que es socio de la misma sociedad - Inclusión - Actividad económica del arrendador limitada a este arrendamiento - Irrelevancia

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 4, aps. 1 y 4)

Índice

El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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, de la que es socia, debe considerarse que dicho arrendamiento se realiza con carácter independiente en el sentido de la misma disposición.

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 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. En este contexto, poco importa que el socio limite su actividad al

arrendamiento de un bien corporal a la sociedad de la que forma parte. En efecto, esta circunstancia es irrelevante para apreciar la independencia del socio en la realización de la actividad económica de que se trate, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva, si bien puede influir, como mucho, en la propia calificación de actividad económica en el sentido del mismo artículo.

(véanse los apartados 18-19, 22 y el fallo)

Partes

En el asunto C-23/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Staatssecretaris van Financiën

y

J. Heerma,

una decisión prejudicial sobre 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

integrado por los Sres.: P.J.G. Kapteyn, en funciones de Presidente de la Sala Sexta; G. Hirsch (Ponente) y H. Ragnemalm, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H. van Vliet, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, asistido por el Sr. L. Vandenberghe, Abogado de Bruselas;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. J. Heerma, representado por el Sr. J. Boele, asesor fiscal de Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG; del Gobierno neerlandés, representado por el

Sr. J.S. van den Oosterkamp, juridisch adviseur del ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. H. van Vliet, expuestas en la vista de 18 de marzo de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 12 de noviembre de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 1998, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre 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 relativa 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 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.

Marco jurídico

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva somete al 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 incorporeal 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 financiero, económico y de organización.

5. [...]»

5 El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros eximirán, en principio, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. Sin embargo, el artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, autoriza a los Estados miembros a conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación para este tipo de operaciones.

6 De conformidad con estas disposiciones, la legislación neerlandesa prevé la posibilidad de optar por la tributación en caso de arrendamiento de bienes inmuebles.

El litigio principal

7 El 1 de enero de 1994, 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.

8 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 la sociedad civil, y no el socio o los socios que administran la empresa.

9 Durante el año 1994, 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 1994 por una renta anual de 12.000 NLG.

10 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.

11 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.

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

«¿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?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Con carácter preliminar, hay que destacar, por una parte, que el Sr. Heerma, que no puso el establo a disposición de la sociedad civil Heerma como aportación 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.

14 Por otra parte, basándose en la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517), 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.

15 El Gobierno neerlandés alega que no existe independencia económica en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva cuando el arrendamiento de un bien corporal se limita a una operación en circuito cerrado, como la que consiste en que un socio de una sociedad civil neerlandesa ceda un bien en arrendamiento a dicha sociedad. En efecto, el arrendador, que al mismo tiempo es socio, es corresponsable del cumplimiento de las obligaciones derivadas del arrendamiento para la sociedad arrendataria.

16 Por el contrario, el Gobierno alemán y la Comisión sostienen que un socio que cede un bien en arrendamiento a la sociedad de la que forma parte, lo hace con carácter independiente en las circunstancias del presente asunto. A este respecto, la Comisión señala que el hecho de que las partes contratantes, a saber, el socio y la sociedad, no tengan intereses opuestos, sino, por el contrario, intereses convergentes, no basta para considerarlos un único sujeto pasivo.

17 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.

18 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.

19 En este contexto, poco importa, en contra de lo afirmado por el Gobierno neerlandés, que el socio limite su actividad al arrendamiento de un bien corporal a la sociedad de la que forma parte. En efecto, esta circunstancia es irrelevante para apreciar la independencia del socio en la realización de la actividad económica de que se trate, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, si bien puede influir, como mucho, en la propia calificación de actividad económica en el sentido del mismo artículo. No obstante, a este respecto, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, resulta del apartado 22 de la sentencia Enkler, antes citada, que el arrendamiento de un bien corporal constituye una explotación de dicho bien que debe ser calificada de actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, siempre que se realice con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

20 Es cierto que, según el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros pueden considerar como

un único sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que sean jurídicamente independientes pero se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

21 Sin embargo, como expuso el Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, en el caso de autos, no procede examinar esta disposición, dado que la Administración neerlandesa no ha invocado en el procedimiento principal la unidad fiscal a efectos de dicha disposición.

22 En consecuencia, procede responder a la cuestión 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.

Decisión sobre las costas

Costas

23 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés y alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 12 de noviembre de 1997, declara:

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.