

STJCE (Sala Primera) 18.08.2007, J.A. van der Oteen e Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, As. C-355/06: Sexta Directiva IVA – Actividad económica realizada con carácter independiente – Sociedad de responsabilidad limitada – Desarrollo de las actividades de la sociedad por una persona física que es a un tiempo el único administrador, accionista y empleado

Nuria Puebla Agramunt

Doctora por la Universidad Complutense de Madrid
Profesora asociada de la Universidad Complutense de Madrid
Abogada
npuebla@der.ucm.es

I. DOCTRINA DEL TRIBUNAL:

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 4, de la referida Directiva.

II. ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES:

Sobre la existencia o no de relación de subordinación, a efectos de considerar a alguien sujeto pasivo del IVA: teniendo en cuenta si se soporta o no el riesgo económico de la operación: STJCE de 25.07.1991, As. C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rec. p. I-4247; sobre si existe relación de subordinación entre socio y sociedad: STJCE de 27.06.1996, Asscher, As. C-107/94, Rec. p. I-3089; sobre si hay un único sujeto pasivo en caso de un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica independiente de la sociedad a la que pertenece y al que dicha sociedad presta determinados servicios a los que imputa un determinado coste: STJCE 23.03.2006, As. C-210/04; exclusión del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación: STJCE 06.11.2003, Karageorgou y otros, Ass. C-78/02 a C-80/02, Rec. pg. I-13295, apartado 35); sobre si existe relación de subordinación entre director-único accionista y sociedad: STJCE de 27.01.2000, Heerma, As, C-23/98, Rec. p. I-419.

III. SUPUESTO DE HECHO:

El Sr. van der Steen explotaba una *empresa individual* que prestaba servicios de limpieza. Por este motivo era empresario a efectos de la Ley sobre el IVA. En un momento dado, pasó a ser director y único accionista de una sociedad que prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente la empresa individual. La sociedad como tal era empresaria a efectos de la Ley del IVA.

El Sr. van der Steen había celebrado con la sociedad un contrato de trabajo y percibía un sueldo fijo mensual y una paga anual de vacaciones, y la sociedad le practicaba retención a efectos del Impuesto sobre la renta sobre dicho sueldo, así como las primas de seguros obligatorios. El Sr. van der Steen era el único empleado de la sociedad.

Cuando la sociedad ya no pudo hacer frente a sus deudas presentó solicitud de declaración de quiebra y en tal situación fue declarada, pero antes de ello, el Sr. van der Steen había solicitado a las autoridades fiscales (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.

Pero a juicio del Inspector, *el Sr. van de Steen y la sociedad constituían una unidad fiscal* conforme al artículo 7, apartado 4, de la Ley neerlandesa sobre el IVA. El artículo preceptúa:

“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”.

El Sr. van der Steen interpuso reclamaciones y recursos, hasta que el *Gerechthof te Amsterdam*, órgano jurisdiccional, estimó que la decisión del inspector sólo se justificaría *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, pues a su juicio no hay una auténtica relación de dependencia con respecto a la sociedad. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta 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.

En estas circunstancias, el *Gerechthof 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?»

IV. TIPO DE PROCEDIMIENTO:

La sentencia resuelve una petición de decisión prejudicial acerca de 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 («Sexta Directiva»), formulada 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.

V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

La pregunta, en esencia, del tribunal holandés es si, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (que faculta a considerar, a efectos de IVA, a dos entidades fuertemente vinculadas en los órdenes financiero, económico y de organización, como un único sujeto pasivo), una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad, que ésta sí es sujeto pasivo, y que realiza estas actividades 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 trabajador, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

“(…) 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” (apartado 18).

“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” (apartado 19).

“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” (apartado 20).

“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” (apartado 21).

“(…) 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” (apartado 22).

“(…) 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” (apartado 23).

“(…) 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” (apartado 24) y “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” (apartado 25).

“(…) 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” (apartado 26).

“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” (apartado 27).

“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” (apartado 28).

“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” (apartado 29).

“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” (apartado 30).

“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” (apartado 31).

VI. COMENTARIO CRÍTICO:

Una sociedad de responsabilidad limitada es sujeto pasivo del IVA. La persona física que es su único socio, único administrador y único asalariado, considera la Administración fiscal holandesa que forma junto con la sociedad un *sujeto pasivo único a efectos del IVA*, al amparo del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo de la Sexta Directiva del IVA. Pero para que ello sea posible, como requisito previo la persona física debe poder ser considerada sujeto pasivo en relación con su trabajo para la sociedad. Por eso el Tribunal Regional de Apelación de Amsterdam desea saber si ese trabajo es una *actividad económica* realizada con carácter independiente en el sentido de la Sexta Directiva.

Aunque el caso parece obvio, dada la relación laboral entre el socio y la sociedad, que de por sí excluye la posibilidad de hablar de “actividad económica independiente”, el Inspector lo había planteado (puede leerse en las conclusiones de la Abogado general Sra. E. Sharpston) por un precedente de la jurisprudencia holandesa. En efecto, parece deducirse de la sentencia nº 35.775 del Hoge Raad, 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*. Como dice la Abogado General, 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 concepto de actividad independiente*. Pero 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, respecto al IVA debe ser no obstante examinado a fin de determinar si *en realidad* fue prestado en el ejercicio de una actividad de carácter independiente. Pero 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.

Reconoce la Abogado general que “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”. Pero a su juicio, ningún elemento en los autos sugiere tampoco que así ocurriera en el caso del contrato del Sr. van der Steen, sino que 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 a tal interpretación, y le permite concluir que hay una clara relación de dependencia.

La cuestión hasta aquí no es nueva, pues como ya analizó el Tribunal en el asunto C-210/04, resuelto por sentencia de 23 de marzo de 2006, “el artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de sujetos pasivos, calificando de tales a las *personas que realicen una actividad económica con carácter independiente*. El apartado 4 de este mismo artículo aclara que el término *con carácter independiente* excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica que cree lazos de subordinación, especialmente en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario”. En el mismo sentido se había pronunciado en la sentencia de 6 de noviembre de 2003, asunto *Karageorgou* y otros, C-78/02 a C-80/02.

Se trataba en aquel asunto de dilucidar si una sucursal de banco debía considerarse sujeto pasivo independiente, y el Tribunal contestó que no, porque “la sucursal no asume personalmente los riesgos económicos derivados del ejercicio de la actividad de entidad de crédito, tales como, por ejemplo, el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo. El banco, como persona jurídica, asume este riesgo” y la sucursal no dispone, en cuanto tal, de un capital de dotación. Por lo tanto, el riesgo derivado de la actividad económica es asumido íntegramente por el banco, y la sucursal depende de éste, constituyendo junto con el mismo un único sujeto pasivo.

Por otro lado, como ya se dijo en las sentencias de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, Asunto C-16/93, y de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, Asunto C-174/00, una prestación sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

En tercer lugar, puede mencionarse el caso resuelto por sentencia del mismo Tribunal de Luxemburgo, Sala Sexta, de 27 de enero de 2000, en el que un socio, el Sr. Heerma, cedía en arrendamiento un bien inmueble a la sociedad, que es la que tenía la condición de sujeto pasivo y de la cual éste forma parte, pero actuaban de forma independiente (en el sentido del artículo 4, apartado 1 de la Sexta Directiva). El Tribunal dijo allí:

“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 (TJCE 1996, 160) 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 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”.

El caso que analizamos guarda importante semejanza con el anterior, pues también aquí hay un socio que presta un servicio a la sociedad de la que forma parte. Sin embargo, la diferencia entre ambos casos radica en que entre el Sr. Heerma y la sociedad no había relación de dependencia pues el socio arrendaba un bien inmueble a la sociedad, y para ello actuaba en nombre propio y por su propia cuenta y responsabilidad: es decir, el sr. Heerma era a su vez sujeto pasivo del IVA. En el caso del Sr. van der Steen, por el contrario, hay una relación de dependencia fundada en un contrato de trabajo.

En el caso del sr. Heerma, el Tribunal ya se había planteado la posibilidad de que quizás fuese de aplicación el párrafo segundo del apartado 4 del artículo 4 de la Directiva, pero no entró a analizar esta cuestión, porque ello sólo habría sido posible si el Estado miembro hubiera incorporado tal posibilidad en su ordenamiento interno y si la Administración fiscal lo hubiera invocado en el procedimiento, cosa que no hizo.

De ahí la importancia de este nuevo pronunciamiento del Tribunal, precisamente sobre este párrafo segundo del apartado 4 del artículo 4, que en Heerma no pudo aplicar. En el caso del sr. van der Steen, el Tribunal viene a decir que para que proceda considerar a dos personas *unidad fiscal* a efectos de IVA (que es la posibilidad prevista en el 4.4.párrafo segundo), ambas personas deben ser sujetos pasivos de IVA. En el caso Heerma este requisito se daba, pues allí el socio al arrendar el bien a la sociedad ejercía una actividad económica (arrendamiento de bienes corporales) y tenía por ello la condición de sujeto pasivo del Impuesto. Pero, ¿y en el caso del sr. van der Steen? Procede analizar si este señor podía ser considerado sujeto pasivo del IVA.

Por eso la pregunta del Tribunal holandés es sobre el artículo 4, apartado 1 de la Sexta Directiva, que es el precepto que regula quiénes son sujetos pasivos por realizar con carácter independiente una actividad económica.

Pero, como acertadamente hace el Tribunal, la pregunta debe reformularse, y así lo hace el Tribunal cuando dice que la pregunta, en esencia es, si a efectos de la aplicación del párrafo segundo del artículo 4.4 de la Directiva esta persona podía ser considerada sujeto pasivo del IVA. A esta pregunta responde en su fallo, y la respuesta fue negativa, en atención pura y simplemente al contrato de trabajo entre socio y sociedad, que de por sí excluye la posibilidad de considerar que existe actividad independiente. En síntesis y a modo de conclusión, la dependencia es clara por las razones siguientes:

En primer lugar, la persona interesada no actúa en nombre propio, por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad cuando presta sus servicios como asalariado, sino que actúa en nombre, por cuenta y bajo la responsabilidad de la sociedad.

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

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, sino que el sr. van der Steen percibe un salario mensual fijo y una paga de vacaciones, con independencia de los servicios efectivamente prestados.

Como dice la Abogado general, *lo anterior no excluye 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, pero será en el contexto de otras actividades económicas que no formen parte del contenido del contrato de trabajo.* En efecto, 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.

VII. RELEVANCIA PARA ESPAÑA:

Algún pronunciamiento tenemos en España sobre la consideración de sujeto pasivo de personas que ejercen actividades económicas, en función del carácter dependiente o independiente con que la misma se ejerce. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, núm. 688/1997, de 15 de julio (refª JT 1997\918), analiza si la actividad ejercida (la de representante de comercio) debe quedar sujeta al IVA en razón de si fue ejercida de forma dependiente o independiente.

El Tribunal sostuvo que el régimen jurídico aplicable se encuentra en la Ley Reguladora del Tributo y complementariamente, en el Estatuto de los Trabajadores. En efecto, el Tribunal español afirma que *para determinar la dependencia es preciso acudir a la normativa laboral* (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 enero 1990 y del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 10 junio 1993), que viene constituida por el artículo 2.1, f) del Estatuto de los Trabajadores, desarrollado por el Real Decreto 1438/1985. Según esas normas, los requisitos definidores de la relación laboral de carácter especial son, esencialmente, dos: a) no asumir el riesgo y ventura de las operaciones en que intervengan y b) carecer de una organización autónoma, esto es, de instalaciones y personal propio.

De lo obrante en el expediente administrativo, el Tribunal destacó que aunque el recurrente mantuvo relación de representación comercial con cuatro empresas, sólo una de ellas documentó contractualmente esa relación; que ninguna de esas empresas le practicó retención por cotizaciones a la Seguridad Social, sólo por retribuciones; que el contrato suscrito deja claro que el recurrente llevaría la representación a través de su organización empresarial y que asumía el riesgo de las operaciones en un porcentaje; que no hay constancia clara y expresa de que aquellas empresas le hubieren dado de alta en la Seguridad Social en cualquiera de los regímenes existentes; y que llevaba el actor libro de contabilidad, diligenciado como profesional autónomo. Estos particulares condujeron al Tribunal a afirmar que el trabajo efectuado lo fue en régimen de independencia y con organización propia, y que ello impedía la concurrencia de los requisitos establecidos por el RD 1438/1985. Finalmente falló que no existía relación laboral que posibilitara aplicar el artículo 5.4.º de la Ley del IVA y así establecer que la actividad de prestación de servicios no debía tributar, y ello por no concurrir en el actor la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

Debemos preguntarnos ahora si las autoridades fiscales españolas podrían considerar como un único sujeto pasivo a las personas que, gozando de independencia jurídica, estuviesen fuertemente vinculadas en los ámbitos financiero, económico y de organización. Hasta hace poco ello no habría sido posible. Sin embargo, la facultad que establece la normativa comunitaria (al caso de autos, el Tribunal aplicó la Sexta Directiva, planteando un problema concreto del artículo 4.4, pero desde el 1 de enero de 2007 ha pasado a ser la Directiva 2006/112/CE, y la posibilidad se recoge en el artículo 11 de la misma) para considerar como un solo sujeto pasivo a estas personas fuertemente vinculadas ha sido en cierta manera ejercitada ya por España, mediante la Ley 36/2006.

En efecto, España ha introducido en un nuevo artículo 163 *quinquies a nonies* el que se ha denominado *régimen especial de grupo de entidades*, que lo que pretende es evitar los costes financieros derivados de la existencia de saldos de IVA a favor y en

contra, resultado de liquidaciones presentadas por distintas entidades integrantes de un grupo. Se ha creado un sistema de compensación de dichos saldos, para permitir que las sociedades que tengan saldos a devolver puedan compensar éstos de forma inmediata con los saldos a ingresar de otras sociedades del grupo, evitando tener que acudir a los procedimientos de devolución actuales. Este régimen será de aplicación en relación con las operaciones cuyo Impuesto se devengue a partir del 1 de enero de 2008.

Pues bien, lo primero que hay que decir es que en España el régimen se ha configurado como opcional o de aplicación voluntaria, y que por tanto, lo que le ocurrió al sr. van der Steen no podría ocurrir aquí (pues a él se lo aplicó el Inspector y contra esta consideración él recurrió).

Lo segundo que habría que decir es que la norma española deja también muy claro que sólo podrán optar a este régimen quienes tengan la condición de empresarios o profesionales, lo que también habría excluido la posibilidad de que pasara en España lo acaecido al señor holandés.

Por último, la norma española habla de *grupo de entidades*, lo que a mi entender implica que tiene que existir un grupo, sí, pero de *entidades*, del que no podrían formar parte, por lógica, personas físicas. Ahora, también debe advertirse que una entidad dependiente no tiene por qué tener personalidad jurídica. Pero decimos que una persona física, como el sr. van der Steen no podría formar parte del grupo porque constantemente se habla en la norma de que el grupo está formado por la entidad dominante y las dependientes, y entre los requisitos está el que la dominante posea una cierta *participación en el capital de la dependiente* (debe ser, de forma directa o indirecta, de al menos el 50% de su capital), lo que a mi juicio excluiría la aplicación del régimen a personas físicas.

No obstante, la norma española dice también que la dependiente puede ser un empresario o “profesional”, dejando abierta, quizás, la posibilidad a los profesionales independientes sin estructura societaria a formar parte de un grupo de entidades. Por otro lado, como el régimen es opcional, la Ley dice que los acuerdos de opción por este régimen se llevan en el seno de los consejos de administración u órganos que hagan las veces, lo que de nuevo da la idea de que los profesionales independientes no podrían formar grupo de entidades.

Es claro, a mi juicio, que el caso del sr. van der Steen no podría haberse dado en España, puesto que si bien el legislador español ha adoptado la posibilidad que ofrece la Directiva de considerar como un solo sujeto pasivo a personas vinculadas, lo ha hecho de una manera bien distinta al estado neerlandés: en primer lugar porque el legislador holandés dice que podrán ser considerados como un único sujeto pasivo las *personas físicas*, mientras que el nuestro parece excluir a éstas; y en segundo lugar porque en Países Bajos no se considera un régimen opcional, como en España, sino que allí son los inspectores los que, a solicitud del sujeto o no, pueden considerar un único sujeto pasivo a quienes estén vinculados.

Como es sabido, la Directiva es una fuente del Derecho comunitario que fija objetivos y que sólo obliga a la consecución de un resultado, dejando a los Estados los

modos de alcanzar esos objetivos previstos. Y ciertamente, la Directiva es en este punto amplia y admite, a mi juicio, las dos adaptaciones, la española y la neerlandesa.

No queremos decir con ello que la norma española sea compatible con el Ordenamiento comunitario, pues una cosa es considerar un único sujeto pasivo a dos personas vinculadas, que es lo que dice la Directiva, y otra es permitir la compensación de saldos fiscales entre entidades, lo cual podría no ser compatible con la Sexta Directiva, que reconoce el derecho a la deducción y/o devolución a cada empresario o profesional, en función exclusivamente del IVA por él soportado. Pero sobre todo porque, el hecho de que la norma española exija como requisito que las entidades radiquen todas y cada una de ellas en territorio de aplicación del IVA español, podría implicar que estamos ante una Ayuda de Estado, por constituir un régimen favorable a las empresas establecidas, a las que se concede un derecho sustantivo que se niega a las no establecidas.

VIII. BIBLIOGRAFÍA:

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio: “El sujeto pasivo en el IVA”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 40, 1983, pags. 549-562; FALCÓN Y TELLA: “El nuevo tratamiento de las operaciones vinculadas en el IS y en el IVA”, *Quincena Fiscal* nº 22, 2006.