

Impuesto sobre el valor añadido: interpretación del concepto de actividad económica efectuada con «carácter independiente»

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpreta los artículos 9 y 10 de la Directiva 2006/112/CE a efectos de concretar cuándo ha de entenderse que una actividad económica se lleva a cabo con «carácter independiente».

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 13 de junio del 2019 (as. C-420-18), analiza la posibilidad de considerar como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido a un miembro del consejo de vigilancia de una fundación —dedicada en este caso a facilitar un alojamiento estable a personas necesitadas—. Esta cuestión se planteó cuando fue revocada la resolución del secretario de Estado de Hacienda de los Países Bajos en la que se descartaba dicha sujeción.

Pues bien, en ese contexto, el Tribunal de Justicia —a la vista de lo dispuesto en los artículos 9 y 10 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre del 2006— analiza en primer lugar si la actividad que desempeña el demandante debe calificarse de «económica» para, a continuación, discernir si ésta se lleva a cabo con «carácter independiente». Ambos extremos, de confirmarse, lo situarían como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, tal y como pretendía la Administración tributaria neerlandesa.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Ninguna duda se le plantea al tribunal ni, por otra parte, a las partes implicadas en el litigio principal sobre el carácter económico de la actividad controvertida, ya que ésta tiene carácter permanente y se efectúa a cambio de una retribución que percibe el autor de la operación de forma continuada. A este respecto, es irrelevante que dicha retribución no se fije en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual.

Mayor esfuerzo interpretativo requiere, sin embargo, determinar si en este caso se ejerce una «actividad independiente», cuestión que requerirá un análisis en dos fases. En primer lugar, será necesario examinar —en el sentido del artículo 10 de la directiva— si el demandante tiene la condición de asalariado o de persona vinculada 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. A continuación, en una segunda fase del análisis, será necesario evaluar —a la luz del artículo 9 de la directiva— si, además de no existir subordinación jerárquica en lo que se refiere a la actividad del demandante, puede considerarse también que una actividad como la controvertida en el litigio principal se realiza con «carácter independiente», en el sentido de entender que la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, soportando además el riesgo económico ligado al ejercicio de éstas.

Pues bien, revisando la primera de las cuestiones apuntadas, el Tribunal de Justicia descarta, en primer lugar, la condición de asalariado del miembro del citado consejo de vigilancia, ya que, si bien es cierto que su retribución está sujeta a retención «salarial», calificar de tal la relación entre un miembro del consejo de vigilancia de una persona jurídica y esta última constituye una ficción legal —tal y como apunta el órgano jurisdiccional remitente—. Concluye así el tribunal que, en supuestos como el analizado, no se cumplen los criterios que caracterizan una relación laboral, de forma que las funciones de tales sujetos no se desempeñan en el marco de un contrato de trabajo, sino de un contrato de arrendamiento de servicios.

Aclarado lo anterior, la sentencia evalúa la posible existencia de otra relación jurídica que pudiera crear lazos de subordinación jerárquica en relación con la actividad desarrollada por un miembro del consejo de vigilancia con respecto a éste o al órgano de dirección de la fundación. Pues bien, el tribunal descarta en este caso la existencia de tal subordinación teniendo en cuenta, entre otros aspectos, que los miembros del citado consejo no están vinculados a instrucciones procedentes del órgano de dirección de la fundación en lo que concierne al ejercicio de sus actividades y, por otra parte, que ellos ejercen un control independiente sobre la estrategia del órgano de dirección y sobre la evolución general de los negocios de la fundación, función de tutela que no es compatible con una relación de subordinación.

Habiendo interpretado así lo dispuesto en el artículo 10 de la directiva sobre el supuesto objeto de controversia, el tribunal analiza a continuación si, pese a la citada inexistencia de

subordinación jerárquica funcional, es posible considerar que la actividad objeto de controversia no se lleva a cabo con «carácter independiente», lo que determinaría la improcedencia de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido en ese caso. A esos efectos y de acuerdo con lo estipulado en el citado artículo 9, habrá de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades.

Pues bien, en relación con esta cuestión, y aun cuando —insistimos— la actividad del demandante no se desarrolla en un contexto de subordinación jerárquica frente al órgano de dirección de la fundación ni frente al propio consejo de vigilancia en lo que respecta al ejercicio de la actividad como miembro de dicho consejo, sin embargo, tal y como se desprende de los estatutos de la fundación, ese sujeto no actúa en el ejercicio de sus funciones ni en nombre propio ni por su propia cuenta ni bajo su propia responsabilidad.

En ese sentido cabe destacar, por ejemplo, que la actividad de los miembros del citado consejo, en algunos casos, comprende la representación jurídica de la fundación, lo que implica la facultad de contraer obligaciones jurídicas a cargo de la fundación o que aquéllos no pueden ejercer individualmente las facultades conferidas al consejo, actuando por cuenta y bajo la responsabilidad de éste. Por consiguiente, tales sujetos no soportan individualmente ni la responsabilidad derivada de los actos de dicho consejo adoptados en el ámbito de la representación legal de la fundación ni la responsabilidad por los daños y perjuicios ocasionados a terceros en el ejercicio de sus funciones, de manera que no actúan bajo su propia responsabilidad y no asumen el riesgo económico derivado de la actividad ejercida.

Atendiendo a lo anterior —concluye el tribunal—, no cabe entender que un miembro del consejo de vigilancia de una fundación —como el demandante en el litigio principal— realice una actividad económica con carácter independiente, ya que, pese a la inexistencia de la referida subordinación jerárquica, no actúa ni en nombre propio ni por su propia cuenta ni bajo su propia responsabilidad, sino por cuenta y bajo la responsabilidad del citado consejo, y tampoco soporta el riesgo económico derivado de su actividad, dado que percibe una retribución fija que no depende ni de su participación en las reuniones ni de sus horas de trabajo efectivas.

De todos modos, a nuestro juicio, el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando en particular las premisas de las que parte, no resuelve las dudas que se plantean acerca de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido respecto de las remuneraciones de los consejeros.