

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)  
de 25 de julio de 1991 \*

En el asunto C-202/90,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo Contencioso-Administrativo), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Ayuntamiento de Sevilla**

y

**Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 Quinta),

integrado por los Sres.: J. C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, y los Sres. F. Grévisse y M. Zuleeg, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Tesouro;

Secretario: Sra. D. Louterman, administrador principal;

\* Lengua de procedimiento: español.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Ayuntamiento de Sevilla, por el Sr. E. Barrero González, Letrado del Ayuntamiento, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno del Reino de España, por el Sr. Carlos Bastarache Sagües, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y por el Sr. Antonio Hierro Hernández-Mora, Abogado del Estado, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Calleja y Crespo, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Ayuntamiento de Sevilla, del Gobierno del Reino de España, representado por la Sra. Rosario Silva de Lapuerta, Abogado del Estado, en calidad de Agente, y de la Comisión en la vista celebrada el 2 de mayo de 1991;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de junio de 1991;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante auto de 11 de junio de 1990, recibido en el Tribunal de Justicia el 2 de julio siguiente, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los apartados 1, 4 y 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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; en lo sucesivo, la «Sexta Directiva»).

- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Ayuntamiento de Sevilla y los Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda.
  
- 3 De los autos se deduce que, con arreglo a la legislación española, los Recaudadores de Zona (en lo sucesivo, los «Recaudadores») son nombrados por la Corporación Local para la que recaudan los tributos y deben prestar la fianza que aquélla les fije. Realizan su cometido bajo la dependencia funcional de dicha Corporación Local. Perciben una remuneración por premio de cobranza voluntario, consistente en un porcentaje sobre los ingresos recaudados en período voluntario, y una participación en el recargo de apremio. Por último, instalan sus oficinas recaudatorias y nombran ellos mismos su personal auxiliar.
  
- 4 Al formular la liquidación del premio de cobranza, los Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda incrementaron su importe con el del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, el «IVA»). Frente a esta repercusión, el Ayuntamiento de Sevilla formuló la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Sevilla, que la desestimó por acuerdo de 31 de octubre de 1988.
  
- 5 El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ante el que se interpuso recurso contra el mencionado acuerdo, decidió suspender el procedimiento y someter al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «a) ¿Ha de entenderse que se trata de servicios profesionales retribuidos en régimen de independencia, y por ende sujetos al Impuesto, según interpretación del artículo 4, apartados 1 y 4, de la Directiva 77/388/CEE?
  
  - b) En el caso de que se considerara aquella actividad como realizada con carácter independiente, ¿cabe tenerla como no sujeta, por tratarse de actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de una función pública, según el artículo 4, apartado 5, de aquella Directiva?»

- 6 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

### Primera cuestión

- 7 Con arreglo al apartado 1 del artículo 4 de la Sexta Directiva:

«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.»

- 8 El órgano jurisdiccional nacional se pregunta cuáles son los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar si una actividad como la de los Recaudadores debe considerarse o no realizada con carácter independiente a los efectos de dicha disposición.

- 9 A este respecto, el párrafo primero del apartado 4 del artículo 4 establece que:

«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».

- 10 De los autos se deduce que los Recaudadores no perciben un salario y que no están vinculados al Ayuntamiento mediante un contrato de trabajo. Por consiguiente, procede examinar si la relación jurídica con el Ayuntamiento crea o no obstante los vínculos de subordinación contemplados en el apartado 4 del artículo 4 de la Directiva.

- 11 En lo que se refiere, en primer lugar, a las condiciones laborales, no existe vínculo de subordinación toda vez que los recaudadores se procuran y organizan ellos mismos de modo autónomo, dentro de los límites fijados por la ley, los recursos humanos y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades.
- 12 En estas condiciones, la dependencia funcional de los Recaudadores respecto de la autoridad municipal, que puede darles instrucciones, así como su sujeción a un control disciplinario por parte de dicha autoridad no resultan determinantes en orden a la calificación de su relación jurídica con el Ayuntamiento con respecto al apartado 4 del artículo 4 de la Directiva (véase, en lo que se refiere al control disciplinario, la sentencia de este Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 14).
- 13 En lo que se refiere, en segundo lugar, a las condiciones retributivas, no existe vínculo de subordinación toda vez que los Recaudadores soportan el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende no sólo del importe de los tributos recaudados sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad.
- 14 En lo que se refiere, finalmente, a la responsabilidad del empresario, el hecho de que el Ayuntamiento pueda ser considerado responsable por los actos de los Recaudadores realizados en cuanto delegados del poder público no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación.
- 15 A este respecto, el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales establecidas por los Recaudadores en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público.
- 16 Procede, pues, responder a la primera cuestión que los apartados 1 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una actividad como la de los Recaudadores debe considerarse realizada con carácter independiente.

**Segunda cuestión**

- 17 La segunda cuestión se refiere a la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, cuyo párrafo primero establece que:
- «Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.»
- 18 Como ha declarado este Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, el análisis de este precepto a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que para que pueda aplicarse la exención deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública (sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 11; de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 21; de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 12).
- 19 Por lo que se refiere al primero de estos dos requisitos, este Tribunal de Justicia ha precisado ya en la sentencia, antes citada, de 26 de marzo de 1987 (apartado 21) que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública.
- 20 De ello se deduce que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en la citada disposición.
- 21 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse dicha disposición cuando la actividad de una autoridad pública no se ejerce directamente, sino que se confía a un tercero independiente.

**Costas**

- 22 Los gastos efectuados por el Gobierno español y por la Comisión de las Comunidades Europeas, 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía mediante auto de 11 de junio de 1990, declara:

- 1) Los apartados 1 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que una actividad como la de los Recaudadores debe considerarse realizada con carácter independiente.
  
- 2) El apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse dicha disposición cuando la actividad de una autoridad pública no se ejerce directamente, sino que se confía a un tercero independiente.

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Slynn

Grévisse

Zuleeg

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de julio de 1991.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Quinta

J. C. Moitinho de Almeida