



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

Departamento de Proyectos de Ingeniería

***PROYECTOS DE I+D E INNOVACIÓN
EN UNIVERSIDADES:***

Determinación de su carácter empresarial

TESIS DOCTORAL

Autor:

Mariano Casanova Navarro

Director: Dr. Fernando Jiménez Sáez

Valencia, diciembre de 2015

A Sofía, Pablo e Isabel

RESUMEN

En la vida universitaria, la investigación y la enseñanza están estrechamente vinculadas. De hecho está mayoritariamente aceptado que se trata de actividades inseparables, al menos a diferencia de otras entidades educativas con una orientación meramente práctica.

Las universidades necesitan la investigación para la enseñanza, puesto que ambas actividades les permiten desarrollar y transmitir el conocimiento. La estrecha conexión entre investigación y enseñanza en las universidades se refleja, de hecho, en la norma legal aplicable a la educación superior universitaria, la Ley Orgánica de Universidades, *LOU*, que dispone que la investigación universitaria contribuye a la adquisición de conocimientos científicos y al desarrollo de la enseñanza y el estudio.

En este contexto, sin embargo, las actividades objeto de este trabajo, los Proyectos de I+D e innovación, *Proyectos de I+D+i*, a pesar de llevarse a cabo en el seno de universidades públicas, son desarrollados en aplicación de las mismas normas que le son aplicables a una empresa privada.

En consecuencia, en el desarrollo de un proyecto encargado y retribuido con arreglo a un contrato, o incluso a través de ayudas públicas o subvenciones, las universidades públicas pasan a prestar servicios en el marco de una misma actividad económica: la investigación, como sector diferenciado de actividad.

Además, si bien la realización de tales proyectos puede considerarse útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional.

En efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin llevar a cabo *Proyectos de I+D+i* a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional.

Por consiguiente, de acuerdo con todo lo anterior, debe concluirse que la realización de *Proyectos de I+D+i* en universidades públicas supone el desarrollo de una actividad empresarial diferenciada, en la medida en que, en el desarrollo de los mismos, no se actúa en calidad de autoridad pública, como tampoco en el ámbito de la enseñanza, sino que se realizan actividades a cambio de una contraprestación; y, todo ello, con independencia de que dichos proyectos se lleven a cabo a través de ayudas públicas o subvenciones, o, por otra parte, tal y como se ha mencionado, a título oneroso.

RESUM

En la vida universitària, la investigació i l'ensenyament están estretament lligades. De fet, està majoritàriament acceptat que es tracta d'activitats inseparables, al menys a diferència d'altres entitats educatives amb una orientació merament pràctica.

Les universitats necessiten la investigació per tal d'utilitzar-la per l'ensenyament, ja que ambdues activitats possibiliten desenvolupar i transmetre el coneixement. L'estreta connexió entre investigació i ensenyament a les universitats es reflecteix, de fet, a la norma legal aplicable a l'educació superior universitària, la "*Ley Orgánica de Universidades*", *LOU*, que disposa que la investigació universitària contribueix a l'adquisició de coneixements científics i al desenvolupament de l'ensenyament i l'estudi.

En aquest context, tanmateix, les activitats objecte d'aquest treball, els Projectes de I+D i innovació, *Projectes de I+D+i*, fins i tot portant-se a terme a les pròpies universitats públiques, són desenvolupades en aplicació de les mateixes normes que li són aplicables a una empresa privada.

En conseqüència, en el desenvolupament d'un projecte encarregat i retribuït d'acord amb un contracte, o també mitjançant ajudes o subvencions, les universitats públiques passen a donar serveis en el bastiment d'una mateixa activitat econòmica: la investigació, com a sector diferenciat d'activitat.

A més a més, encara que la realització d'aquests projectes pot considerar-se útil per a l'ensenyament universitari, no és imprescindible per aconseguir l'objectiu contemplat per aquesta, a saber, en concret, la formació d'estudiants per permetre'ls exercir una activitat professional.

En efecte, cal reconèixer que molts centres d'ensenyament universitari aconseguen el mencionat objectiu sense portar a terme Projectes de I+D+i a títol oneros i que existeixen d'altres maneres de garantir l'existència d'una relació entre l'ensenyament universitari i la vida professional.

Per tant, en correspondència amb tot l'anterior, ha de concloure's que la realització de Projectes de I+D+i a universitats públiques suposa el desenvolupament d'una activitat empresarial diferenciada, en la mesura en la qual, en el seu desenvolupament, no s'actua en qualitat d'autoritat pública, ni tampoc a l'àmbit de l'ensenyament, sinó que es realitzen activitats a canvi d'una contraprestació; i, tot plegat, independentment de que els mencionats projectes es portin a terme a través d'ajudes públiques o subvencions, o, d'altra banda, tal com s'ha esmentat, a títol onerós.

ABSTRACT

In university life, research and teaching are closely connected. In fact, it is widely accepted that those activities are inseparable, at least in contrast to other teaching establishments with a purely practical orientation.

Universities need research for the purposes of teaching since both activities enable them to develop and convey knowledge. The close connection between research and teaching is, actually, reflected in the higher education framework law, the “*Ley Orgánica de Universidades*”, *LOU*, which states that research in universities contributes to the acquisition of scientific knowledge and the development of teaching and study.

In this context, however, the activities in question, the *Research, Development & Innovation Projects*, *R&D&I_Projects*, in spite of they are carried out by state universities, are developed applying the same rules as a private company.

Therefore, when carrying out research which is commissioned and remunerated pursuant to a contract, or even granted or funded, state universities, consequently, are providing services within the same economic activity: the research as a differentiated sector of activity.

Furthermore, although the undertaking of such projects may be regarded as a great assistance to university education, it is not essential to attain its objective, that is, in particular, the teaching of students to enable them to pursue a professional activity.

Indeed, many universities achieve this aim without carrying out *R&D&I_Projects* and there are other ways to ensure a link between university education and professional life.

Accordingly, the undertaking by state universities of *R&D&I_Projects* must be regarded as a differentiated economic activity, in so far as they are not acting neither as a public authority nor as a teaching establishment, but carrying out activities for consideration; even if they carry out such projects by means of grants or funds, or, on the other hand, as above mentioned, by effecting economic transactions.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. Introducción al trabajo de investigación.....	7
1.1 Alcance, objeto y justificación.....	8
1.2 Estructura de la investigación.....	12
1.3 Metodología empleada.....	14
2. Contextualización, marco conceptual y tipología de las actividades de I+D e innovación.....	21
2.1 Antecedentes en materia de I+D.....	22
2.2 Antecedentes en materia de Innovación.....	28
2.3 Actividades de I+D e Innovación.....	35
2.4 Aportaciones legislativas.....	39
2.5 Aportaciones del Manual de Frascati.....	42
2.6 Actividades de Investigación Básica (AIB).....	44
2.7 Actividades de Investigación Aplicada (AIA).....	46
2.8 Actividades de Desarrollo Experimental (ADE).....	48
2.9 Ejemplos específicos de actividades de I+D.....	50
2.10 Actividades de Investigación Básica Pura (AIBp) y Orientada (AIBo)....	52
2.11 Aportaciones del Manual de Oslo.....	54
2.12 Actividades de Innovación (AI).....	56
3. Marco legal, naturaleza económica y carácter empresarial de las actividades llevadas a cabo en organismos públicos.....	61
3.1 Marco Legal: Sexta Directiva de la Unión Europea.....	61
3.2 Actividades de naturaleza económica.....	65
3.3 Carácter empresarial de las actividades en organismos públicos.....	72
3.4 La actividad de los organismos públicos en el ordenamiento español.....	77

4. Caso objeto de estudio y resultados de la investigación: la determinación del carácter empresarial de los Proyectos de I+D+i en Universidades Públicas. Resoluciones, sentencias y jurisprudencia.....	83
4.1 Estructura de la investigación a través del estudio de casos.....	84
4.2 Actividades en la Universidad Pública.....	86
4.3 Carácter empresarial de los Proyectos de I+D+i en Universidades Públicas: Resultados de la refundición de criterios en resoluciones y sentencias.....	90
5. Conclusiones y aplicabilidad de los resultados.....	101
6. Bibliografía.....	105
7. Anexos.....	111
7.1 Jurisprudencia comunitaria de aplicación. Sentencias del TJUE.....	112
o Sentencia del TJUE, asunto C-246/08, Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Finlandia.....	113
o Sentencia del TJUE, asunto C-154/08, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España.....	125
o Sentencia del TJUE, asunto C-288/07, Comisión de las Comunidades Europeas contra Isle of Wight Council.....	149
o Sentencia del TJUE, asunto C-408/06, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Landesanstalt für Landwirtschaft des Bundesfinanzhofes y Franz Gotz.....	164
o Sentencia del TJUE, asunto C-430/04, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Finanzamt y Feuerbestattverein Halle.....	188
o Sentencia del TJUE, asunto C-369/04, Comisión de las Comunidades Europeas contra Hutchison 3G Ltd y otros.....	203
o Sentencia del TJUE, asunto C-284/04, Comisión de las Comunidades Europeas contra T Mobile Austria GmbH y otros.....	223
o Sentencia del TJUE, asunto C-287/00, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania.....	246

○ Sentencia del TJUE, asunto C-446/98, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Fazenda Publica y Camara Municipal Porto.....	266
○ Sentencia del TJUE, asunto C-276/98, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa.....	286
○ Sentencia del TJUE, asunto C-260/98, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica.....	303
○ Sentencia del TJUE, asunto C-408/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos.....	321
○ Sentencia del TJUE, asunto C-359/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.....	337
○ Sentencia del TJUE, asunto C-358/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda.....	369
○ Sentencia del TJUE, asunto C-276/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa.....	396
○ Sentencia del TJUE, asunto C-260/97, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Unibank A/S y Flemming G. Christensen..	421
○ Sentencia del TJUE, asunto C-343/95, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Diego Cali & Figli srl y Servizi ecologici porto di Genova SpA.....	433
○ Sentencia del TJUE, asunto C-247/95, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Finanzamt Augsburg-Stadt y Marktgemeinde Welden.....	445
○ Sentencia del TJUE, asunto C-202/90, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Ayuntamiento de Sevilla y Recaudadores de Tributos de las zonas Primera y Segunda.....	456
○ Sentencia del TJUE, asunto C-4/89, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Comune di Carpaneto Piacentino y otros y Ufficio Provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza.....	464
○ Sentencia del TJUE, en los asuntos acumulados C-129/88 y C-231/87, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) y Comune di Carpaneto Piacentino; y, entre Comune di Rivergaro y	

otros veintitrés municipios y Ufficio Provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza.....	472
○ Sentencia del TJUE, asunto C-102/86, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Apple and Pear Development Council y Commissioners of Customs and Excise.....	486
○ Sentencia del TJUE, asunto C-235/85, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos.....	494
○ Sentencia del TJUE, asunto C-107/84, Commission of the European Communities versus Federal Republic of Germany.....	502
7.2 Resoluciones emitidas por el TEAC.....	511
○ Resolución número 682/1999, de 22 de junio de 2000.....	512
○ Resolución número 476/1999, de 7 de marzo de 2001.....	515
○ Resolución número 4552/2004, de 16 de mayo de 2007.....	525
○ Resolución número 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012.....	533
7.3 Sentencias pronunciadas por la Audiencia Nacional.....	546
○ Sentencia, de 20 de mayo de 2009, en el litigio entre la Universidad de Cantabria y el TEAC.....	547
○ Sentencia, de 4 de octubre de 2011, en el litigio entre la Universidad de Santiago de Compostela y el TEAC.....	559

CAPÍTULO 1

1. Introducción al trabajo de investigación

El ritmo y el alcance de los cambios que se están produciendo en las organizaciones, y en las actividades que éstas desarrollan, no tiene precedentes históricos. La globalización e intensificación de la competencia, el avance tecnológico, el aumento de las exigencias de los consumidores y los cambios en los modelos de legislación son algunos de los factores que están haciendo del cambio un imperativo del actual nivel de competitividad.

Debido, principalmente, a los avances tecnológicos y al aumento en los flujos de información, el conocimiento se considera el motor central del crecimiento económico (Dosi, 1988; Freeman, 1995). Frente a los factores trabajo y capital, la evidencia disponible permite afirmar que en las economías actuales, fundamentalmente entre las de mayor nivel de desarrollo, la riqueza proviene de factores creados fruto del esfuerzo y de las acciones deliberadas de personas y organizaciones. Entre todos ellos, el conocimiento alcanza un lugar principal, debiéndose desarrollar tanto instrumentos incentivos en lo que a su generación se refiere como mecanismos de difusión y transferencia de los mismos que permitan acceder de manera eficiente al conocimiento generado por otros agentes del sistema y propiciar así un crecimiento económico sostenible (Romer, 1986; Lundvall, 1992; Freeman, 1995).

La experiencia muestra, claramente, cómo aquellas organizaciones que no han sabido desarrollar una adecuada capacidad de cambio están viendo reducida su capacidad competitiva de manera significativa. Así mismo se observa que ninguna organización, independientemente de su tamaño o posición en el mercado, permanece inmune a este proceso de cambio; a título ilustrativo, en este sentido, y teniendo en cuenta una de las publicaciones más prestigiosas en el ámbito divulgativo empresarial, cabe citar que de las 500 empresas que la revista *Fortune*¹ identificó como mejores en la mitad de los años 70, menos de la mitad mantienen hoy esa posición.

Nadie parece cuestionar, por tanto, que la generación y asimilación de conocimiento es uno de los factores que más significativamente ha contribuido a la introducción del

¹ Revista de negocios publicada por Time Inc., una división de Time Warner, conocida por su publicación de rankings de riqueza, mejores compañías para trabajar y todo tipo de estudios relacionados con el mundo de las finanzas.

cambio en la empresa y al mantenimiento de su competitividad. Se constata que los nuevos productos ayudan tanto a mantener la cuota de mercado de las empresas como a incrementar los beneficios en esos mismos mercados. Incluso en los mercados más maduros y estables, el crecimiento en ventas no proviene sólo del mantenimiento de unos precios bajos, sino también de factores tan variados como diseño, calidad o adaptación del producto a características específicas de los clientes.

Consecuentemente, en los últimos tiempos se está generando en las organizaciones una dinámica orientada a fomentar su capacidad de absorción de conocimiento e introducción de elementos innovadores, puesto que las organizaciones que incorporan la innovación a sus procesos y adoptan una actitud abierta al cambio se posicionan mejor en el mercado. Se trata de un proceso de mejora continua (COTEC, 2001) que implica que, en las organizaciones que emprenden este camino, dicho proceso no tiene un punto final, no se formula para alcanzar una meta concreta, sino que se incorpora a la propia estrategia de crecimiento, institucionalizándose.

1.1 Alcance, objeto y justificación.

Una parte central en el proceso de generación y asimilación de conocimientos se refiere a la forma en que las organizaciones buscan nuevas ideas que materializar y comercializar. En este contexto, se han adoptado estrategias que implican el uso de una amplia gama de actores y actividades que permitan alcanzar y mantener dichos procesos de innovación, mejora continua y generación de conocimientos (Schumpeter, 1912; Rosenberg, 1982; Von Hippel, 1986; Chesbrough, 2003). De hecho, muchas de estas prácticas, se han puesto de manifiesto en estudios empíricos relativos al desarrollo de dichas actividades en el marco de temas tan variados como: las redes y mecanismos de colaboración (Saxenian, 1994; Castells, 1996; Shapiro y Varian, 1998), los Sistemas Nacionales de Innovación (Lundvall, 1992; Freeman, 1995 y Metcalfe, 1995), las iniciativas de cooperación para la adquisición de conocimientos (Mintzberg, 1983; Nonaka y Takeuchi, 1995), los acuerdos de colaboración (Hagedoorn y Narula, 1996; Narula 2003), la innovación por el usuario (Von Hippel, 1986), el modelo Open Source (Lakhani y Von Hippel, 2003; West y Gallager, 2006 y Henkel, 2006), la cooperación científica en Europa entre países industrializados (Aho et al., 2006) y, más

recientemente, el modelo de innovación abierta u “Open Innovation” (Chesbrough, 2013).

En base a este último, tal y como establece Henry Chesbrough, prestigioso economista de la Universidad de California (Berkeley), considerado el padre de este concepto, se pone de manifiesto que el sector privado lejos de estancarse en su propio crecimiento, debe mirar fuera de sus fronteras para captar ideas externas y así fortalecer su desarrollo. El modelo de innovación abierta, en palabras de los investigadores Rocío González-Sánchez y Fernando E. García-Muiña (Universidad Rey Juan Carlos), es un “[...] *camino alternativo y complementario a la gestión del conocimiento en sus diferentes etapas [...]*”.

La promoción del acceso al conocimiento que el modelo de innovación abierta propone, en otras palabras, trata de evitar que las empresas y los centros públicos se encierren en sí mismos. Hasta hace unos años, la generación, desarrollo y comercialización del conocimiento seguían un proceso lineal: la investigación producía un desarrollo tecnológico tras una determinada inversión y un razonable período de tiempo y, finalmente, sus resultados se valorizaban a través de patentes y licencias, sin contar con otros actores del mercado.

Por fortuna, este modelo lineal ha evolucionado, entre otros aspectos, estableciéndose flujos externos e internos de conocimiento para así obtener el mayor potencial innovador posible. De este modo se logra acelerar la innovación, reduciendo los costes y riesgos asociados. La transferencia de tecnología y conocimiento deja de ser unidireccional, para enriquecerse de terceros agentes (como podrían ser centros públicos de I+D y Universidades) con los que cooperar y crecer.

La innovación abierta, en resumen, trata de establecer vínculos comerciales entre el sector público y la industria privada. Un buen ejemplo del salto cualitativo que supone el modelo de Chesbrough es el desarrollo tecnológico que, en los últimos años, está experimentando el sector farmacéutico. En este sentido, entes públicos como el Centro Nacional de Investigaciones Oncológicas (CNIO) y la farmacéutica Merck firmaban un acuerdo, a finales de 2013, por el que la multinacional alemana licenciaría unos

fármacos, en el campo de la oncología, investigados y desarrollados previamente por el CNIO.

Acelerar la investigación y sus resultados es una buena muestra del potencial que tiene la innovación abierta. Los cambios económicos que propone este modelo son enormes, y sin duda, son retos que Europa desea asumir desde los sectores público-privado, con el objetivo de mejorar la vida de la sociedad.

Esta realidad justifica que, desde hace ya varios años, las instancias políticas hayan venido promoviendo la realización, entre otras, de actividades de investigación y desarrollo, así como de innovación e introducción de procesos de mejora continua. En la Unión Europea, por ejemplo, dichas actividades han tenido una especial incidencia en la reactivación del crecimiento, el fortalecimiento de la competitividad y el fomento del empleo. De hecho, el vigente artículo 163.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (DOUE, 2010), establece que “[...] *la Comunidad tiene como objetivo fortalecer las bases científicas y tecnológicas de su industria y favorecer el desarrollo de su competitividad internacional, así como fomentar todas las acciones de investigación que se consideren necesarias [...]*”. Y, para responder a dicho objetivo, en el apartado 2 del mismo artículo se establece que “[...] *a tal fin, la Comunidad estimulará en todo su territorio a las empresas, incluidas las pequeñas y medianas, a los centros de investigación y a las **universidades** en sus esfuerzos de investigación y de desarrollo tecnológico de alta calidad; apoyará sus esfuerzos de cooperación fijándose, en especial, como objetivo, permitir a las empresas la plena utilización de las potencialidades del mercado interior, en particular por medio de la apertura de la contratación pública nacional, la definición de normas comunes y la **supresión de los obstáculos jurídicos y fiscales** que se opongan a dicha cooperación [...]*”.

En este marco, es decir, desde la voluntad de establecer medidas de fortalecimiento de la competitividad a través, en concreto, tanto de las Universidades Públicas, como de la supresión de obstáculos jurídicos y fiscales es, precisamente, objeto de esta investigación analizar la **naturaleza económica** de aquellas actividades que, desarrolladas al amparo de las organizaciones llamadas a ser potenciales generadoras de conocimiento - las Universidades -, faciliten la evolución de la sociedad hacia un sistema económico y productivo basado, precisamente, en dicha generación de

conocimientos y, especialmente, en su aplicación al desarrollo y mantenimiento de un modelo de competitividad sostenible.

Más concretamente, se pretende mostrar la especial relevancia que, para la consecución de dicho objetivo, implica la realización de **Proyectos de I+D** (Investigación científica y Desarrollo experimental) e **innovación en las Universidades** (en adelante, *Proyectos I+D+i*); así como la activa participación de dichas organizaciones en el desarrollo de la investigación y en la implementación de la innovación. Y, consecuentemente, el impulso que supone el desarrollo de estas actividades en el seno de la Universidad con objeto de estimular la productividad y competitividad del tejido empresarial, tanto en su área de influencia como a nivel global.

El hecho, sin embargo, de que dichas actividades se lleven a cabo por un tipo de organización un tanto particular - las Universidades Públicas - genera, especialmente en el ámbito tributario (jurídica y fiscalmente) y, en particular, en referencia al valor añadido generado por éstas en el desarrollo de *Proyectos de I+D+i*, cierta controversia.

En efecto, el actual ordenamiento jurídico no es, en este sentido, revelador; como tampoco lo son las correspondientes directivas europeas que, al transponerse a dicho ordenamiento, generan, si cabe, algo más de confusión. Y ocurre en estos términos debido a la consideración de que, según establece dicho ordenamiento, cuando una organización lleva a cabo actividades que son desarrolladas en el ejercicio de su función pública atribuida por Ley, dicha organización se constituye como un centro de gasto, es decir, es considerada como un mero instrumento de gestión, de un servicio público, sin que exista finalidad económica última, onerosidad ni contraprestación alguna.

Así, en el caso de las Universidades Públicas, el desarrollo de *Proyectos de I+D+i*, sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pudieran derivarse de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad sin ánimo de obtener contraprestación alguna por éstos, implicaría catalogar, en este sentido, a las Universidades, como simples instrumentos al servicio de la gestión y función pública, tal y como se ha expuesto anteriormente.

En consecuencia, atendiendo a los principios comunitarios que se extraen de la extensa jurisprudencia que, sobre este controvertido asunto, ha dictado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, *TJUE*), los *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo en una Universidad Pública, salvo que se pudiera demostrar su vinculación con una eventual introducción y/o explotación comercial de los mismos a través del correspondiente mecanismo de transferencia de tecnología, no tendrían carácter empresarial; quedando limitado el derecho de la Universidad Pública a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, *IVA*) que, en el desarrollo de dichos proyectos, es soportado como consecuencia de las operaciones efectuadas para la adquisición de bienes o servicios afectos a dicha actividad.

De esto trata la presente investigación...

1.2 Estructura de la investigación.

El trabajo de investigación está estructurado en tres partes, además de un cuarto apartado donde se presentan las conclusiones aplicabilidad de los resultados objeto de este trabajo de investigación. La primera parte constituye el marco teórico y conceptual de la tesis y está dedicada a la contextualización de las actividades de I+D e innovación, sus orígenes y la tipología de dichas actividades. En la segunda parte se aborda el papel que, en la generación, desarrollo y transferencia de dichas actividades juegan los organismos públicos; así como el ordenamiento jurídico que les es de aplicación y, a estos efectos, la naturaleza que les confiere. Y, finalmente, en la tercera parte, se presenta el estudio empírico orientado a la caracterización de las mismas.

En la primera parte de la investigación, a su vez, se incluye una sucinta revisión histórica, tanto en lo referente a los antecedentes en materia de I+D como de innovación, con objeto de poner de manifiesto que, si bien las actividades de I+D constituyen un potencial nada despreciable a la hora de abordar mejoras e innovaciones, la asociación de estos dos conceptos (I+D e innovación), que hoy parecen indisolubles, data de hace muy pocos años y no por ello, ni mucho menos, el avance, la ciencia y las innovaciones se han visto obstaculizadas o frenadas, más bien todo lo contrario; es más, a la mayoría de los científicos, técnicos, estudiosos, políticos, inventores y muchos otros

que se citarán en este trabajo de investigación, a los que se les hubiera presentado el binomio $(I+D)+i$, les habría parecido un oxímoron o, del latín, *contradictio in terminis*, es decir, la armonización de dos conceptos opuestos en una sola expresión formando, así, un tercer concepto.

Tras dicha breve revisión se abordará el análisis del conjunto de actividades que, en función de su finalidad, son llevadas a cabo en forma de proyectos u otras acciones afectas a investigación, y se propondrá su agrupación bajo 5 grandes familias.

Para ello, se emplearán, como herramientas de contextualización, dos de las publicaciones de mayor prestigio internacional en el ámbito de la I+D y la innovación, los conocidos como Manual de Frascati y Manual de Oslo respectivamente; sin que ello obste para incluir en dicho análisis todos aquellos textos, normas, leyes y jurisprudencia que, para la consecución de los objetivos de esta investigación, mencionados en el apartado anterior, resulten de aplicación.

En este sentido, en la segunda parte, se abordará un exhaustivo análisis del marco legal aplicable que, en este ámbito, constituye el actual ordenamiento jurídico, tanto interno como comunitario, así como aquellos principios que se extraen de la extensa jurisprudencia del *TJUE* y que hacen referencia a la naturaleza de la actividad llevada a cabo por los organismos públicos; y que, en términos tributarios, se traducirá en la determinación de la aptitud de dichos organismos para constituirse en sujetos pasivos al *IVA* en el desarrollo de la misma.

Posteriormente, en la tercera parte, se presenta el estudio empírico realizado con objeto de proceder a la caracterización de dichas actividades, en base a los resultados de resoluciones, sentencias y jurisprudencia que, en relación con este controvertido asunto, se hayan pronunciado hasta la fecha y hayan estado orientadas a determinar si la Universidad, como organismo público, en el desarrollo de *Proyectos de I+D+i*, da lugar a un sector diferenciado de actividad distinto a su actividad principal, la educación superior; así como, en su caso, determinar su naturaleza en relación con el eventual establecimiento del carácter empresarial de los mismos.

Por último, se incluye un capítulo dedicado a subrayar las conclusiones más relevantes derivadas del presente trabajo de investigación, así como su potencial aplicabilidad.

1.3 Metodología empleada.

La metodología utilizada se ha basado en el estudio cualitativo de casos (en adelante, *Método del Caso*), caracterizado por seguir una estrategia de investigación de una o varias situaciones mediante su estudio y posterior análisis (Weerd-Nederhof, 2001).

Yin (1989) define esta metodología como el estudio de casos empíricos que investigan fenómenos contemporáneos dentro de su contexto real, donde los límites entre el fenómeno y el contexto no se muestran de forma precisa, y en el que se usan múltiples fuentes de evidencia. La utilización de esta metodología es adecuada para proveer descripciones, así como contrastar y generar teorías, tanto de forma exploratoria como explicativa (Weerd-Nederhof, 2001).

La investigación de casos permite las aproximaciones basadas en datos cualitativos o cuantitativos de forma exclusiva, o mediante la mezcla de ambas aproximaciones. Jensen (1993) precisa que muchas de las investigaciones en el campo organizativo consisten en caracterizaciones de las relaciones contractuales, y buena parte de las evidencias sobre estas proposiciones son cualitativas. La mayor parte de esta evidencia no es conmensurable con medidas basadas en números reales, ni es susceptible de agregación, ni a partir de ella podemos calcular medidas de tendencia central y errores estándares de la estimación. Por tanto, no parece que la metodología basada en el empleo de técnicas estadísticas y econométricas sea la adecuada para verificar la hipótesis que deriva de la investigación en un ámbito orientado, como el actual, a la determinación de la naturaleza y caracterización de los *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo en Universidades Públicas.

Cuando en el transcurso de una investigación se plantean, o se pueden posteriormente plantear, preguntas sobre el “cómo” y el “porqué” de ciertas prácticas, la metodología consistente en el estudio de casos se considera adecuada frente a otras formas de investigación. Kaplan (1986) afirma que resulta difícil imaginar que se puedan verificar

teorías en el campo de la dirección de empresas, si la prueba no se realiza dentro del contexto organizativo. Estas pruebas han de servir no sólo para describir la existencia o no de procedimientos, sino también para deducir y contrastar cómo y porqué ciertas prácticas tienen que ser implementadas.

De acuerdo con Scapens (1990), es la propia intención del investigador y el aspecto en el que éste pone su énfasis lo que determina una clasificación y caracterización final de aquello que está siendo analizado. El uso concreto del protocolo de investigación que se aplique al estudio del caso dependerá de la naturaleza de la investigación y de la metodología finalmente adoptada.

Así, con el propósito de ubicar la investigación dentro de las posibles vías de abordables con el *Método del Caso*, describiremos, a continuación, las diferentes tipologías que pueden surgir dentro del proceso de investigación en un ámbito organizativo y de caracterización, atendiendo, para ello, a la tipología de casos que según Ryan, Scapens y Theobal (1992) pueden plantearse; en concreto: descriptivos, ilustrativos, exploratorios, explicativos y experimentales.

Los **casos descriptivos** son aquéllos cuyo objetivo es proporcionar una descripción de la práctica que se desea observar (sistemas, técnicas, procedimientos...). Todo estudio del caso tiene una primera fase descriptiva que, normalmente, acaba por completarse con propósitos exploratorios o explicativos. Es propio de este tipo de casos el análisis de casos históricos.

Los **casos ilustrativos** intentan dilucidar las prácticas innovadoras que impregnan el desarrollo organizativo de las empresas más competitivas. La investigación empírica que en este tipo de casos se realiza centra su atención de forma casi exclusiva en la descripción del proceso de implantación de las mejores prácticas en el seno de las organizaciones. El inicio de la década de los 90 es especialmente prolífico en nuevos casos que ilustran los cambios en el diseño organizativo y, en consecuencia, en sus sistemas de información y caracterización de las principales actividades (“core business”) llevadas a cabo en su seno.

Los **casos exploratorios** tienen como objetivo descubrir hipótesis susceptibles de generalización respecto a las prácticas observadas. Para ello se trabaja con casos múltiples. Estos casos, basados en el método inductivo, permiten al investigador generar hipótesis “a posteriori” acerca de las razones para seguir determinadas prácticas y no otras, sentando las bases para la construcción de nuevas teorías. La lógica que subyace en este tipo de estudios es la construcción de una teoría que nos proporcione ideas, comprensiones e intuiciones basadas en los datos de múltiples casos analizados.

Los **casos explicativos** tratan de detallar la razón de ser en las prácticas seguidas en las organizaciones. Se centran en el estudio de un caso concreto en un horizonte temporal más o menos largo, con el fin de observar el funcionamiento de los mecanismos de causalidad. La teoría se utiliza para entender y explicar lo específico, y resultará útil si permite proporcionar explicaciones convincentes de las prácticas observadas en el mundo real, en cuyo caso habremos sometido la teoría a una primera prueba para asegurar la bondad de sus propuestas. En consecuencia, el estudio de este tipo de casos no sólo pretende conocer cuáles son las prácticas utilizadas, quiénes las implantan y las relaciones que se producen entre los individuos, sino también buscar los argumentos explicativos de su razón de ser, con el fin de asegurar, reformular o desafiar los postulados teóricos de los que se parte.

Finalmente, los **casos experimentales** ponen su énfasis en examinar las dificultades que supone la implantación de nuevas técnicas y procedimientos por parte de los investigadores, para evaluar los beneficios que de ellas se derivan. El investigador es quien propone, implanta y controla. En este tipo de casos se precisa un conocimiento profundo de la organización y de la circulación de información y valor en la misma para poder plasmar, en los distintos tipos de informes, los procesos y los comportamientos.

En el esquema planteado por Wirtz (2000) en el que se representa la propuesta de Jensen (1983) sobre el proceso científico en su conjunto, dicho proceso se estructura en tres fases. En la fase 1, la observación de los datos concurre potencialmente a la construcción de una nueva teoría. En la fase 2, se trata de someter a la teoría a una primera prueba para asegurar la plausibilidad de las propuestas. Por último, en la tercera fase, siguiendo la “lógica de la duplicación”, casos suplementarios pueden servir para la “puesta en riesgo” de la teoría.

La utilidad de los estudios de casos se sitúa potencialmente en varios niveles del proceso científico. Así, los diferentes tipos de casos propuestos resultarían útiles para abordar las fases 1, 2 y 3 del proceso científico de investigación. De tal forma, los casos descriptivos, ilustrativos y exploratorios resultarían útiles en la fase 1, mientras que, los explicativos y experimentales serían más adecuados para abordar las fases 2 y 3, bien para validar o contribuir a una comprensión más profunda de los postulados teóricos propia de la fase 2, o bien para poner en riesgo los mismos, función propia de la fase 3.

En base a lo anteriormente expuesto, hemos considerado adecuada la utilización del *Método del Caso* en nuestra investigación ya que en ella seguiremos aproximaciones basadas en datos cualitativos. También consideramos que, atendiendo al objeto de dicha investigación y los aspectos en los que se centra, la determinación del carácter empresarial de los Proyectos de I+D e innovación en Universidades Públicas, podemos clasificarla dentro de la categoría de los “casos explicativos”. No obstante, los estudios que posteriormente se podrían derivar de la misma, que pondrían su énfasis en examinar las dificultades que supone su implantación y en evaluar los beneficios que, de dicha implantación, se podrían derivar para la Universidad, los podríamos situar en la categoría de “casos experimentales”.

Por último, consideramos que la propuesta metodológica realizada en este trabajo es generalizable a otros entes públicos y puede contribuir a la creación de protocolos estándares; lo que reportaría beneficios a la organización que los lleve a la práctica, además de permitir la realización de comparaciones entre diferentes organismos públicos de investigación en aras de implementar una forma de gestión de dichas actividades más eficiente.

CAPÍTULO 2

2. Contextualización, marco conceptual y tipología de las actividades de I+D e innovación.

La generación de conocimiento en todos los ámbitos, su difusión y su aplicación para la obtención de un beneficio social o económico, son actividades esenciales para el progreso de la sociedad, y su desarrollo ha sido clave para la convergencia económica y social en el entorno internacional. Este desarrollo, propiciado en el caso particular de España, en gran medida, por la Ley de la Ciencia (BOE, 1986), tiene ante sí, en la actualidad, el reto de su consolidación e internacionalización definitiva.

Por otra parte, los sectores productivos, imponiéndose a una inercia histórica, están empezando a desarrollar una cultura científica, tecnológica e innovadora que es esencial para su competitividad.

La economía, que no puede mantenerse ajena a este hecho, debe avanzar hacia un modelo productivo en el que la innovación está llamada a incorporarse definitivamente como una actividad sistemática de todas las empresas y organismos públicos, con independencia de su sector y tamaño, y en el que los sectores de media y alta tecnología tendrán un mayor protagonismo.

El papel de la ciencia para tal fin, así como de las actividades necesarias para, entre otros aspectos, su difusión y transferencia, resultan elementos imprescindibles de la cultura moderna, que quiere regirse por la razón y el pensamiento crítico en la elección de sus objetivos y en su toma de decisiones.

En este sentido, el desarrollo, implementación y puesta en marcha de *Proyectos de I+D+i* subyace, tal y como ha venido ocurriendo a lo largo de los siglos, derivado del esfuerzo, el conocimiento, la capacidad inventiva y la experiencia.

Por ello, se presenta a continuación un breve recorrido histórico, en materia tanto de I+D como de innovación para, inmediatamente después, pasar al análisis del marco conceptual de dichas actividades.

2.1 Antecedentes en materia de I+D.

La primera aparición pública e institucional que se puede constatar del compuesto «I+D» (R+D, Research and Development, en inglés) se dio en 1941, en Estados Unidos, con la creación de la Office of Scientific Research and Development (OSRD) para cuya dirección se nombró a un célebre ingeniero del Massachusetts Institute of Technology (MIT), llamado Vannevar Bush, apasionado defensor del concepto basado en: “ [...] *the application of science to the needs and desires of man*” (Bush, 1945), es decir, de la aplicación de la ciencia a las necesidades y deseos del hombre (en sentido genérico para referirse a la humanidad).

Su informe “Science, the Endless Frontier”, presentado al presidente Truman en 1945, puede ser considerado como el texto fundacional de esta nueva concepción de la ciencia como herramienta para el desarrollo de la sociedad.

Disuelta la OSRD en 1947, una vez finalizada la guerra que motivó su creación, se sintió la necesidad de aplicar los nuevos conceptos y métodos de fomento de la investigación científica a través de un organismo civil y, en estas circunstancias, se creó la National Science Foundation en el año 1950.

Seguidamente, en 1958, Eugene Garfield creó el Institute for Scientific Information en Filadelfia con ayuda de un crédito de 500 dólares. Este instituto comenzó su actividad haciendo resúmenes de publicaciones de química y biomedicina y, a partir de 1961, y gracias a una ayuda de los National Institutes of Health, empezó a elaborar los “citation indexes”.

Por otra parte, en 1948, se había fundado una Organización para la Cooperación Económica Europea con el objetivo de organizar las ayudas del Plan Marshall destinadas a la reconstrucción de una Europa devastada por la guerra. Cuando esta organización hubo cumplido sus cometidos no se disolvió, sino que ingresaron en ella Estados Unidos, Canadá y Japón y se convirtió, en 1961, en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Una de las primeras actividades emprendidas por esta renacida OCDE fue la de convocar en París una conferencia de los ministros responsables de ciencia de 22 países, en 1963, y encargar la redacción de un manual para unificar la medición de las actividades científicas y tecnológicas que permitiesen la comparación internacional.

El mismo año en que empezaba a funcionar la OCDE se fundaba en el Reino Unido la Universidad de Sussex, en cuyo seno se creó la Science Policy Research Unit (SPRU). En el origen de ésta se encontraba Christopher Freeman, a quien, entre otros, la OCDE le encargó, como consultor externo, la redacción del manual en cuestión; cuya primera versión (en inglés) fue publicada, en 1963, bajo la denominación de Manual de Frascati.

Hasta la irrupción de los fascismos en la escena mundial, la ciencia había sido una creación fundamentalmente europea, pero ya en la década de los treinta comenzó una diáspora de eminentes científicos hacia Estados Unidos: los ejemplos de Albert Einstein, que renunció a la nacionalidad alemana cuando Hitler llegó al poder, de Enrico Fermi, que no regresó a la Italia fascista tras recoger su premio Nobel en Estocolmo, o de Severo Ochoa, que abandonó su cátedra madrileña al estallar la Guerra Civil española, son paradigmáticos y exime de ofrecer una larga nómina de científicos europeos en este mismo sentido.

Por otra parte, los efectos de las guerras resultaron devastadores para los países europeos en todos los aspectos y, lógicamente también, para la producción de la ciencia. En estas circunstancias, de una Europa devastada y empobrecida y de un Estados Unidos rico y triunfante, no es de extrañar que la generación de conocimiento, las nuevas ideas, los nuevos modelos y las innovaciones económicas, políticas y sociales viniesen de allende el Atlántico.

En este marco, ya centrados en España, surgen las primeras muestras de adopción de este “nuevo credo”: compárese la retórica de la Ley fundacional del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC), de 24 de noviembre de 1939, donde se cita que “[...] tal empeño [la creación del CISC] ha de cimentarse, ante todo, en la restauración de la clásica y cristiana unidad de las ciencias, destruida en el siglo XVIII [...]”, con el tecnocrático planteamiento del Decreto por el que se crea la Comisión Asesora de Investigación Científica y Técnica (CAICYT), de 7 de febrero de 1958, en el que se

expone que “[...] *los más importantes problemas de la economía en general, la industrialización y la defensa, que preocupan a los Gobiernos de todos los países, están íntimamente vinculados a problemas científico-técnicos, que solamente un amplio desarrollo de la **investigación**, en indisoluble unión de la **fundamental** y la **aplicada**, permite acometer [...]*”.

Este hecho, la aprobación del mencionado decreto fundacional de la CAICYT en 1958, constituye la primera aparición del concepto de I+D en la legislación española que, para que quedase clara su importancia política y para evitar los tribalismos ministeriales, se adscribió a la Presidencia del Gobierno.

En 1962 se cambia el nombre del Ministerio de Educación Nacional por el de Educación y Ciencia (MEC), y se nombra ministro del nuevo MEC a un científico experimental, Manuel Lora Tamayo. Como responsable de la ciencia española, Lora Tamayo asistió a la Conferencia de París, organizada por la OCDE, mencionada anteriormente. Ese mismo año de 1963 se aprobaba el Primer Plan de Desarrollo que introdujo en España la figura de **proyecto de investigación**, una absoluta novedad metodológica por aquellos días (Muñoz, 1986).

En 1964 se crea, por Decreto de 16 de octubre, el Fondo Nacional para el Desarrollo de la Investigación Científica, dotado con cien millones de pesetas procedentes de un crédito del Banco Mundial. Este fondo iría creciendo paulatinamente con los años del tardofranquismo y la época del primer gobierno de la UCD (Muñoz, 1986).

Asimismo, la CAICYT introdujo en España las metodologías de evaluación de proyectos de investigación, mediante paneles de expertos y la figura de los planes concertados de investigación, que son proyectos de I+D presentados por empresas.

Durante los gobiernos de UCD se creó el Ministerio de Universidades e Investigación, en 1977, en el que se integró la CAICYT y el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI, 1978), adscrito al Ministerio de Industria; en el CDTI se realizó, en 1981, la primera traducción del texto de mayor prestigio internacional en materia de I+D: el anteriormente mencionado Manual de Frascati. A partir de ese año, se volvieron

a publicar convocatorias de proyectos y se introdujo el sistema de evaluación por pares (peer review system), que es el actualmente vigente en todo el mundo.

Hacia el final de esta etapa comenzaron a aparecer las primeras publicaciones específicas sobre la política científica española: la monografía de Alejandro Nieto et al., de 1982, “*Apuntes para una política científica*”, supone el comienzo de la producción española en este campo.

Con la llegada del Partido Socialista Obrero Español al Gobierno, en 1982, la política de ciencia y tecnología adquirió una visibilidad social y una centralidad política desconocidas en nuestro país. Los medios de comunicación empezaron a ocuparse con regularidad de temas científico-técnicos, creando al efecto suplementos, secciones fijas y programas especializados; se iniciaron o desarrollaron cursos de posgrado sobre política científica y gestión de la investigación, como el pionero OGEIN (Organización y GEstión de la INvestigación) que organizó en Alcalá de Henares el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP); se crearon museos y casas de la ciencia, ferias, exposiciones, concursos de jóvenes investigadores, jornadas de puertas abiertas, premios de investigación, revistas de divulgación científica y otras iniciativas que permitieron crear un estado de opinión en el que las políticas de fomento de la I+D encontraron un ambiente propicio para su desarrollo.

En este ambiente y, sobre todo a partir de 1985, empezaron a aparecer estudios y monografías de política científica: la revista “*Arbor*” dedicó un número monográfico (nº 121, 1985) a estos temas; el Gabinete de la Presidencia del Gobierno encargó un informe sobre política científico-tecnológica que se publicaría en 1986 (Castell, 1986); ese mismo año aparecía en la Editorial Aguilar el libro “*Ciencia y tecnología: una oportunidad para España*” de E. Muñoz y F. Ornia; en años sucesivos irán apareciendo estudios globales y monografías temáticas en diversas editoriales, entre las que merece destacarse la meritoria Colección Impactos, editada por FUNDESCO, así como la revista bimensual lanzada por la propia Secretaría de Estado de Universidades e Investigación titulada, precisamente, “*Política Científica*”.

De la actividad legislativa de los sucesivos gobiernos socialistas en temas relacionados con la política científica deben recordarse cuatro leyes: la Ley Orgánica de Reforma

Universitaria (LRU), de 25 de agosto de 1983; la Ley de Patentes, de 20 de marzo de 1986; la Ley de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, de 14 de abril de 1986 (Ley de la Ciencia), y la Ley de Propiedad Intelectual, de 11 de noviembre de 1987.

A las iniciativas legislativas les acompañaron crecientes inversiones en I+D e innovaciones institucionales y organizativas. Son especialmente determinantes para el sistema español de Ciencia y Tecnología la creación de la Agencia Nacional de Evaluación y Prospectiva (ANEP), así como de la Comisión Nacional Evaluadora de la Actividad Investigadora (CNEAI). En los mismos términos, y desde el punto de vista del impacto que ha tenido sobre el presupuesto de las Universidades Públicas, es de destacar la introducción de lo que se denominó como la “Función 54 de los Presupuestos Generales del Estado”, de la que se deriva el programa 541 del presupuesto de las Universidades, en el cual se agrupan los créditos derivados de actividades de investigación científica realizados al amparo de lo que se establecía en el artículo 11 de la mencionada Ley Orgánica de Reforma Universitaria (LRU), esto es, “[...] *los Departamentos y los Institutos Universitarios, y su profesorado a través de los mismos, podrán contratar con entidades públicas y privadas, o con personas físicas, la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como el desarrollo de cursos de especialización. Los Estatutos de las Universidades establecerán el procedimiento para la autorización de dichos contratos y los criterios para la afectación de los bienes e ingresos obtenidos [...]*”.

Tuvo también una gran incidencia en el sistema de I+D el ingreso de España en la entonces llamada Comunidad Europea, en el año 1986, porque no sólo supuso disponer de una nueva fuente de recursos, sino también la apertura del sistema a la colaboración y competencia con otros sistemas nacionales más productivos y rodados.

Desde 1988, como consecuencia de la Ley de la Ciencia, se promulgaron cada cuatro años los Planes Nacionales de I+D, cuyas memorias contienen análisis valiosos del sistema español, que han sido profusamente utilizados y escasamente citados en la ya creciente bibliografía especializada.

Las memorias del CDTI, las monografías sobre el estado de la I+D en sus respectivos territorios editadas por diversos gobiernos autonómicos, los informes y monografías de COTEC, los estudios publicados por Fundaciones y Universidades, a través de sus Oficinas de Transferencia de Resultados de Investigación (OTRI) o de sus Centros de Transferencia Tecnológica (CTT) e, incluso, la realización de tesis doctorales sobre temas específicos de política científica y tecnológica, crearon un corpus documental sobre la política científica en España de notable volumen y, en ocasiones, de nivel internacional.

Con la llegada al poder del Partido Popular se introdujeron modificaciones en la Ley de la Ciencia, como la derivada de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, para permitir elevar de rango a la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología (CICYT), que pasó a ser presidida por el presidente del Gobierno; se creó una Oficina de Ciencia y Tecnología (OCYT), adscrita a la Presidencia del Gobierno, Real Decreto 111/1998, de 30 de enero; se concluyó el proceso de transferencia de las Universidades a los gobiernos de las comunidades autónomas y se introdujeron unas modificaciones en el Plan Nacional de I+D que supusieron la no continuación de la serie; el que tendría que ser el IV Plan Nacional pasó a ser el Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica (2000-2004).

Ya en la segunda legislatura del Partido Popular, se creó el Ministerio de Ciencia y Tecnología con la adscripción de varios servicios del antiguo MEC y de una serie de Organismos Públicos de Investigación (OPI) dependientes de diversos ministerios (Reales Decretos 557/2000 de 27 de abril, 696/2000 de 12 de mayo y 1451/2000 de 28 de julio) y se modificó la LRU mediante la promulgación de la Ley Orgánica de Universidades (BOE, 2001), modificada, años después (BOE, 2007), por el que constituye el actual texto de dicha Ley, (en adelante, *LOU*), la cual pasa a incorporar, en su preámbulo, que “[...] *las Universidades, además de un motor para el avance del conocimiento, deben ser un motor para el desarrollo social y económico del país, impulsando la transferencia al sector productivo de los resultados de su investigación en coordinación y complementariedad con los demás agentes del sistema de ciencia y tecnología [...]*”.

Es de destacar, para terminar este breve recorrido histórico - político en lo que se refiere a la concepción de la I+D y a su correspondiente cuerpo legislativo regulador, que es nuevamente el Partido Socialista Obrero Español, a principios del año 2004, el que accede al Gobierno de España y, además de la ya mencionada modificación de la *LOU*, promulga, ya en su segunda legislatura, la derogación de la denominada Ley de la Ciencia, en vigor desde 1986, a través de la nueva Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, a mediados de 2011.

Finalmente, ya en pleno siglo XXI y tras 7 ediciones del denominado de sus orígenes Programa Marco de la Unión Europea, todas ellas conceptualmente similares, surge el denominado programa “*Horizon 2020*” que, como en las anteriores ocasiones, es liderado por la Comisión Europea pero que, a diferencia de sus precedentes, deja en un claro segundo plano la I+D y considera prioritario el objetivo estratégico de crear una cultura europea que gire en torno a la innovación abierta; mediante una estructura basada en los siguientes 3 ejes: ciencia de excelencia, liderazgo industrial y retos sociales, a través de los cuales se desea impulsar el crecimiento económico de la Unión Europea.

2.2 Antecedentes en materia de Innovación.

La innovación siempre ha estado muy estrechamente relacionada con los grandes cambios sociales, pues se la ha responsabilizado de muchos de ellos. En esta breve revisión histórica, tal y como se ha hecho anteriormente en materia de I+D, se pretende ofrecer una serie de claves para comprender el peso de la innovación y sus relaciones, por un lado, con la economía y la sociedad y, por otra parte, con la ciencia.

La primera innovación suficientemente documentada en cuanto a sus efectos económicos y sociales fue la rueda hidráulica, que se difundió en la alta Edad Media, a la que siguió la del molino de viento, utilizado ya eficazmente en el siglo XII. Estos hechos podrían explicar la riqueza de los siglos XII y XIII, que permitió el desarrollo de las ciudades y las notables operaciones que caracterizan esta época: las Cruzadas, la construcción de Catedrales y la fundación de las Universidades. Los artesanos y los

estudiantes se alimentaban y vivían gracias a los excedentes que las innovaciones habían generado al ser introducidas en los sistemas tradicionales de producción.

La evolución comercial del siglo XII difícilmente puede explicarse sin tener en cuenta la invención del timón de codaste, pieza móvil vertical que sirve para establecer el rumbo de un buque. Una innovación que liberó más recursos humanos, que fueron dedicados a la producción que demandaba el comercio internacional.

Tampoco es ajena la innovación a la aparición de las monarquías absolutas, ya que el poder militar se concentró en las manos de aquellos príncipes que tenían el control de la fabricación de la pólvora y de la fundición de los cañones. De esta manera las falanges de picas suizas no representaron ya la respuesta efectiva a los caballeros montados, como había ocurrido hasta el siglo XVI.

Un rasgo notable de aquella época, y que afecta particularmente a nuestro país, es la aplicación de resultados científicos a materias prácticas, un hecho que no se producía desde la antigüedad. Los conocimientos en Astronomía y Geometría, junto con la pericia artesanal en la construcción de instrumentos de navegación, fueron importantes para los grandes descubrimientos geográficos entonces realizados y en los que España tuvo un papel destacado. Sin embargo, ha extrañado siempre a los historiadores que ni los españoles ni los portugueses tuvieran una participación significativa en la solución de los problemas de la navegación, que vivían tan directamente, mediante el desarrollo de la ciencia o por lo menos mediante su aplicación. No parece que la Casa de Contratación de Sevilla (1503 - 1790), creada por los Reyes Católicos, haya influido tanto en esta actividad tecnológica primitiva como, sin duda lo hizo, en lo que a aspectos pre-mercantilistas se refiere; su fundación responde al objetivo de administrar y controlar todo el tráfico con las Indias al declararlas mercado reservado de Castilla, es decir, nadie podía ir a América ni fletar ninguna mercancía para las Indias sin pasar por dicho órgano y toda mercancía procedente de dichos destinos debía pasar por el control de esa institución y pagar allí el impuesto del 20% a la Corona. Además, era obligatorio entregar allí informes y relaciones sobre lo descubierto y explorado para construir la cartografía y también informes sobre el medio natural, las etnias y los idiomas. De modo que era un organismo científico, etnográfico, geográfico, historiográfico y de enseñanza náutica, además de centro de control del comercio y archivo de la Corona.

Antes de llegar a la denominada Revolución Industrial, de indudables raíces en la innovación tecnológica, pueden citarse otros muchos ejemplos pero, sin duda, el más trascendente desde el punto de vista social fue el de la imprenta, que adquirió eficacia cuando Gutenberg perfeccionó, entre 1436 y 1450, los antiguos métodos de tipos metálicos móviles. La imprenta hizo posible la rápida difusión del conocimiento y aceleró lo que se ha dado en llamar la Revolución Científica del siglo XVII. La difusión de los trabajos de Francis Bacon (1561-1626), Galileo (1564-1642), Descartes (1569-1650) y Newton (1642-1727), entre otros, establecieron las bases de la ciencia actual.

España no participó en ninguna de estas primeras manifestaciones maduras de la ciencia moderna debido a que, durante el primer tercio del siglo XVII, la ciencia española continuó con los planteamientos renacentistas en los que años atrás había destacado. Las décadas centrales del siglo XVII vieron entrar en el país algunos elementos modernos, pero fueron rechazados o interpretados como meras rectificaciones de los conocimientos tradicionales.

Los últimos veinte años del siglo XVII fueron testigos, sin embargo, de cómo algunos autores españoles rompían con los esquemas clásicos. La situación de decadencia de las instituciones científicas españolas hizo que estos renovadores científicos, que fueron denominados “novatores”, tuvieran que recurrir a mecenas y a tertulias para poder desarrollar y contrastar sus ideas. Por aquellas fechas varias de estas clásicas tertulias, que se celebraban con cierta frecuencia en las capitales españolas, incluyeron temas científicos entre los artísticos y literarios que las caracterizaban. Algunas de estas tertulias tuvieron cierta vida y fueron las precursoras de los centros ilustrados que se constituyeron en el siglo siguiente; la "Regia Sociedad de Medicina y otras Ciencias" nació en el año 1700 de la tertulia sevillana del médico Juan Muñoz y Peralta, creándose también en esta ciudad el Colegio San Telmo, que renovó la enseñanza de la náutica. Muchas otras tertulias vieron naufragar intentos de consolidación ante la oposición de los tradicionalistas de modo que, por ejemplo, no fue posible la aparición en España de algún equivalente a las Reales Sociedades Científicas que, por aquellas fechas, nacieron en Inglaterra y Francia.

Sólo hacia la mitad del siglo XIX fueron realmente útiles a la técnica los enormes avances de la ciencia. Los grandes logros técnicos del siglo XVIII, como las máquinas de vapor de Savery (1698), Newcomen (1712) o de Watt (1763), y los relojes marinos de Harrison (1765) o de Le Roy (1763), debieron poco a los principios científicos descubiertos un siglo antes. Más bien, la situación fue la contraria, ya que el trabajo ordenado del artesano demostró la importancia del método experimental al científico y la necesidad de la constatación práctica de sus teorías. Por otro lado, aquellos artesanos, que adaptaron el método científico de la prueba y el error, para modificar las prácticas heredadas de sus maestros, fueron los que realmente sentaron las bases de la Revolución Industrial.

Es a partir de 1850, cuando la ciencia empieza a ser la principal causa del progreso de la técnica, y la tecnología el verdadero apoyo de la innovación. Para entonces, se habían resuelto ya muchos problemas de ingeniería mecánica que hacían posible una cierta producción en masa y que se habían planteado, en un principio, en la esfera militar. El torno de Maudsley (1810), la "máquina de aplanar" de Clement (1825) y los calibres de rosca de Whitworth (1830), fueron inventos que contribuyeron de forma importante a la Revolución Industrial.

Si el siglo XVII fue el del desarrollo de la mecánica, el siglo XVIII vio cómo se iban desvelando las causas y características de la electricidad. La botella de Leiden (1745) y la demostración de la naturaleza eléctrica del rayo por Franklin (1752) fueron los primeros resultados, que tuvieron su continuación con muchos otros descubrimientos como los de Coulomb (1789) sobre la ley de la variación inversa del cuadrado de la distancia para las fuerzas de atracción y repulsión eléctrica y magnética, o la pila de Volta (1799). Durante el siglo XIX, Faraday (1791-1867), Maxwell (1831-79), Kirchoff (1824-87) y Hertz (1857-94), entre otros, completaron las bases que permitieron explicar y hacer útiles los fenómenos eléctricos y magnéticos.

Pero, para que la Revolución Industrial tuviese pleno efecto, era necesario también un conocimiento de la termodinámica. El calor, que había preocupado a Bacon, Boyle, Hooke e incluso a Newton durante el siglo XVII, se había intentado explicar en el siglo XVIII mediante la teoría del "calórico", definido como una substancia material sin peso que se hallaba mezclada en los cuerpos. Esta explicación estuvo vigente hasta la mitad

del siglo XIX, momento en el que los trabajos de Carnot (1796-1832), Clapeyron (1799-1864), Mayor (1814-78), Joule (1818-90) y Thompson (Lord Kelvin) (1824-1902), establecieron que la energía mecánica y térmica eran intercambiables. Los ahora denominados Principios de la Termodinámica fueron plenamente aceptados hacia el último tercio del siglo XIX y, sus consecuencias, se aplicaron a la construcción de máquinas. La turbina fue la máquina que mejor se aprovechó de estas teorías ya que, si bien su principio era conocido ya en la antigüedad, Herón de Alejandría había construido un juguete basado en ella, sus avances no fueron posibles sin la formulación teórica. La unión de la turbina con los generadores eléctricos hizo populares las aplicaciones de la electricidad, como la iluminación eléctrica que en 1882, y gracias a Edison, se utilizó en Nueva York, o la tracción eléctrica que permitió que España tuviera, en 1901, 78 km. de tracción eléctrica en explotación.

Por otra parte, la industria química y la agricultura fueron innovando sin contar con la ciencia hasta finales del siglo XVIII. Uno de los primeros intentos de recurrir a la ciencia puede que fuera el premio ofrecido en 1775 por la Academia de Ciencias de París, por un procedimiento de obtención de sosa, utilizada entonces por la industria para blanquear tejidos, a partir de la sal común.

El siglo XIX fue el del desarrollo de las aplicaciones industriales y agrícolas de la química, así como el de las primeras aportaciones científicas de la microbiología, con los trabajos de Louis Pasteur (1822-95), que trataron desde las levaduras para la cerveza y el vino, hasta las enfermedades de los gusanos de seda, del ganado y del hombre.

Durante todo el siglo se aplicaron innovaciones, naciendo la química agrícola y la química fina, y se aplicaron los principios de la química física a la química pesada. A modo de ejemplo, pueden citarse los trabajos de Clement y Derosmes (1806), y de Glaser (1860) para perfeccionar los viejos métodos de fabricación de ácido sulfúrico, los de los hermanos Solvay (1865) para la sosa, los de Boyer (1860) sobre tintes artificiales, y los de Nobel (1883) y los de Swan (1883) sobre fibras artificiales.

La ya citada ausencia de participación española en la llamada Revolución Científica no impidió que durante el siglo XVIII hubiera una conciencia en el país de su retraso científico y tecnológico. El primero que denuncia esta situación es Feijóo, quien en sus

Cartas Eruditas XVI y XXXIV (1745) dedica atención a lo que él considera las causas del atraso español. La famosa polémica de la ciencia española no se considera iniciada, sin embargo, hasta 1782, momento en el que aparece el artículo de la denominada Enciclopedia Metódica titulado “*España*” y firmado por Masson de Movilliers.

Lo sorprendente de esta polémica es su trasfondo ideológico, ya que se debatía la necesidad de la ciencia y la técnica para el bienestar social. Para unos, la moderna ciencia era creadora de un clima de incredulidad y desorden social, mientras que para otros era algo imprescindible para el desarrollo económico y social de España.

No obstante, España vivió durante el reinado de Carlos III (1759-1788) un renacer de su ciencia, que se vio apoyada por sus ilustrados, siguiendo el movimiento intelectual de la Europa del momento. Los trabajos de Cavanilles (botánico), de los hermanos Elhuyar y de del Río (químicos), de Lanz y Bethancourt (ingenieros) y de Gimbernat y Luziaga (médicos), por citar sólo algunos ejemplos, son claras muestras de dicha época en este sentido.

Sin embargo, los primeros treinta años del siglo XIX fueron catastróficos para la ciencia y la tecnología españolas. España salió de las guerras napoleónicas arruinada, sin imperio colonial y con unas estructuras socio-políticas sumidas en una crisis profunda y duradera. A la muerte de Fernando VII se hace notar una cierta recuperación pero son sólo algunas individualidades las que logran ponerse en contacto con Europa, aunque en medio de la más completa indiferencia dentro de su propio entorno social. De entonces es la reforma universitaria (Ley Moyano 1857) que configurará la Universidad española, y también la creación de la "Institución Libre de Enseñanza". A esta época corresponde también la primera etapa de la industrialización española, que se lleva a cabo con capital y tecnología extranjeros. La máquina de vapor se instala en 1833 en la fábrica textil de Bonaplata, y la Ley General de Ferrocarriles es de 1855. Sin embargo, estas importantes inversiones no estimulan en ningún momento el desarrollo de la tecnología española, ni siquiera la producción de máquinas y bienes de equipo en el país.

El siglo XX ha sido sin duda uno de los de mayor avance tecnológico, tanto en las ingenierías tradicionales como en las aplicaciones médicas y biológicas. Los primeros decenios vieron consolidarse modelos teóricos que permitían comprender tanto

fenómenos conocidos como otros que la actividad experimental, ampliamente renovada, ponía de manifiesto. La genética, la relatividad y la teoría cuántica son productos del siglo XX, como también lo son muchos nuevos materiales, los antibióticos, las aplicaciones enormemente extendidas de la radiación electromagnética, la energía nuclear, los satélites artificiales, el ordenador, internet y la ingeniería genética, entre otros muchos.

Del mismo modo, ha quedado patente que la sustitución de productos y procesos de la forma acelerada que ahora conocemos data de hace pocos años. La vida de un producto o de un proceso ha entrado en una fase de drástica reducción, inimaginable hasta hace poco por parte de tecnólogos y economistas. Seguramente, nunca hasta estos días las empresas han sabido sacar provecho de la llamada "curva de aprendizaje", que se ha convertido en la actualidad en uno de sus más claros factores de competitividad, al permitirles idear, sobre la base de lo aprendido, nuevos procesos y productos con costes continuamente decrecientes.

La rápida evolución del conocimiento científico y del potencial tecnológico que se ha producido durante todo este último siglo ha sido motivo de constantes trabajos tanto especializados como de divulgación. En este sentido, es especialmente importante destacar que sólo recientemente ha surgido cierta preocupación por las consecuencias económicas del cambio tecnológico, y esto es debido, seguramente, a que hasta fechas muy recientes este cambio era suficientemente lento como para que las teorías económicas consideraran la tecnología como un factor exógeno al que los sistemas económicos, de alguna u otra forma, debían adaptarse. La innovación ha dejado de ser un fenómeno marginal de la economía moderna. Antes al contrario, la innovación es una actividad esencial para la dinámica industrial y el desarrollo de las naciones.

De acuerdo con esto, resulta lógico observar cómo la política científica de los Estados Unidos del último medio siglo se ha conformado, en gran medida, por la experiencia del papel decisivo de la ciencia en la II Guerra Mundial, tal y como queda patente en el apartado anterior de este capítulo.

Del mismo modo, la vertiente europea aborda la idea básica de integración de la ciencia y la tecnología europea como uno de los frutos y fundamentos de la eficacia política de

sus objetivos económicos y de la materialización de dichos objetivos. Este aparente común acuerdo sobre la importancia de la política científica y tecnológica no está exento de la obtención de resultados diferentes porque, si bien es reconocida la excelencia de muchos de los descubrimientos científicos de la ciencia europea, no abunda tanto su utilización por parte de empresas rentables. Es decir, resulta rara la existencia de inversores dispuestos a enfrentarse con los riesgos de la comercialización de los nuevos descubrimientos, ya que el modelo americano de capital riesgo es mucho menos frecuente en los países europeos. La financiación a través de capital riesgo, principalmente en Estados Unidos, ha prestado en las últimas décadas una especial atención a las aplicaciones potencialmente útiles, y a la transformación en negocios de las nuevas ideas científicas.

En definitiva, la globalización actual de las relaciones ciencia-tecnología-economía está imponiendo nuevos tratamientos y exigencias a la investigación científica, a la vez que considera la innovación como fuente fundamental de progreso y riqueza económica, e incluso, de prestigio político.

2.3 Actividades de I+D e innovación.

La recientemente aprobada nueva Ley de la Ciencia (BOE, 2011) que, como se ha mencionado, deroga la anterior Ley de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, que estaba en vigor desde 1986, establece, en su artículo 3.2, que son agentes del sistema español de ciencia y tecnología “[...] *los agentes de **coordinación**, de **financiación** y de **ejecución** de la investigación científica y técnica [...]*. Quedando identificados en el mencionado artículo de la siguiente forma:

- *Son **agentes de coordinación** las Administraciones Públicas, así como las entidades vinculadas o dependientes de éstas, cuando desarrollen funciones de coordinación del Sistema Español de Ciencia y Tecnología. La coordinación general de las actuaciones en materia de investigación científica y técnica se llevará a cabo por la Administración General del Estado, a través de los mecanismos que establece la presente Ley.*

- *Son **agentes de financiación** las Administraciones Públicas, las entidades vinculadas o dependientes de éstas y las entidades privadas, cuando desarrollen funciones de financiación del Sistema Español de Ciencia y Tecnología.*
- *Son **agentes de ejecución** del Sistema las entidades públicas y privadas que realicen o den soporte a la investigación científica y técnica. A los efectos de esta Ley, se consideran agentes públicos de ejecución los dependientes de la Administración General del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los creados o participados mayoritariamente por dichas Administraciones”.*

Y, análogamente, dicha Ley regula, en su artículo 31, los instrumentos fundamentales a través de los cuales canalizar e instrumentalizar lo establecido para los agentes de ejecución. En concreto, se establece que “[...] *los agentes de financiación del Sistema Español de Ciencia y Tecnología impulsarán la participación activa de los agentes públicos de ejecución en el desarrollo de la investigación y en la implantación de la innovación para **estimular la productividad y la competitividad en España**. Con este fin llevarán a cabo, entre otras, las siguientes medidas:*

1. *Medidas para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, como el establecimiento de **mecanismos para la colaboración público-privada en proyectos estables de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica**.*
2. *Medidas para la **valorización del conocimiento**, tales como el impulso de la participación de las empresas en los centros generadores del conocimiento, o el impulso de la participación de empresas en redes nacionales e internacionales, así como en los programas de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica previstos en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y sus Planes de desarrollo y en la Estrategia Estatal de Innovación.*
3. *Medidas para la **transferencia del conocimiento**, que incluirá la potenciación de la actividad de transferencia del conocimiento desde los agentes públicos de ejecución **a través de los parques científicos y tecnológicos y los centros tecnológicos**, como agentes dinamizadores de la innovación tecnológica, así como el fomento de la cooperación de los agentes públicos de ejecución con el sector privado a través de los instrumentos que establece el ordenamiento*

jurídico y, en particular, mediante la participación en sociedades mercantiles, con el objeto de favorecer la diversificación empresarial y la transformación de los resultados de la investigación científica y técnica en desarrollo económico y social sostenible.

- 4. Medidas para la **difusión de los recursos y resultados** de la investigación científica, el desarrollo y la innovación tecnológica para su utilización conjunta por todos los agentes del Sistema.*
- 5. Medidas para el apoyo a la investigación, como el establecimiento de los **programas de información y apoyo a la gestión** necesarios para la participación en los programas de la Unión Europea, o la creación de infraestructuras y estructuras de apoyo a la investigación.*
- 6. Medidas para el **apoyo a los investigadores jóvenes**”.*

Una primera aproximación, por tanto, a la casuística de actividades que, llevadas a cabo por cualquier organización, y en base a estos preceptos legales, serían interpretables como conducentes a estimular la productividad y competitividad en España, tal y como establece la mencionada Ley, sería la siguiente:

- Proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica.
- Valorización del conocimiento.
- Transferencia de los resultados derivados de la investigación.
- Difusión de los recursos y resultados derivados de la investigación.
- Apoyo en la gestión de la investigación.
- Apoyo y gestión de los recursos humanos destinados a la investigación.

Aproximación que la propia Ley desarrolla en el apartado dedicado a la transferencia y difusión de los resultados de la actividad de investigación, desarrollo e innovación y cultura científica y tecnológica, en concreto, en su artículo 33, en el que se establece que “[...] las Administraciones Públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias,

*fomentarán la valorización, la protección y la cesión del conocimiento con objeto de que los resultados de la investigación sean transferidos hacia la sociedad. La **valorización** alcanzará a todos los procesos que permitan **acercar los resultados de la investigación financiada con fondos públicos al sector productivo**, y tendrá como objetivos:*

- 1. Detectar los grupos de investigación y tecnologías innovadoras con potencial de aplicación en el mercado.*
- 2. Facilitar una adecuada protección del conocimiento y de los resultados de la investigación.*
- 3. Establecer mecanismos de transferencia de tecnología y comercialización, con especial interés en la creación de Empresas de Base Tecnológica.*
- 4. Fomentar las relaciones entre centros de investigación, investigadores y empresas.*
- 5. Crear un entorno que estimule la demanda de conocimiento generado por la actividad de investigación, desarrollo e innovación.*
- 6. Estimular la iniciativa pública y privada que intermedie en la transferencia del conocimiento generado por la actividad de investigación, desarrollo e innovación.*
- 7. Proteger de una forma eficaz los resultados generados, con el fin de facilitar su transferencia”.*

Esta primera agrupación, que emana de la propia nueva Ley de la Ciencia, y que aúna y actualiza los planteamientos más importantes derivados de todo el recorrido histórico expuesto anteriormente y que, en materia de I+D e innovación, ha sido sucintamente detallado, constituye el fundamento conceptual de este trabajo, pues en ella quedan estipuladas, por Ley, no sólo las medidas orientadas a la realización de **Proyectos de I+D e innovación**, sino que, además, se detallan toda una serie de acciones, que pueden conceptualizarse bajo la denominación de **otras actividades afectas a investigación**, cuyo desarrollo resulta inherente y, por tanto, coadyuvante en términos de aproximación de los resultados de la investigación financiada con fondos públicos al sector productivo.

2.4 Aportaciones legislativas.

La nueva Ley de la ciencia, que desarrolla el título competencial contenido en el artículo 149.1.15ª de la Constitución Española dedicado a las competencias exclusivas del Estado, profundiza en la vertebración de las relaciones y en el diálogo entre ciencia, tecnología, innovación y sociedad. En particular, reconoce las actividades de divulgación y de cultura científica y tecnológica como consustanciales a la carrera investigadora, para mejorar la comprensión y la percepción social sobre cuestiones científicas y tecnológicas y la sensibilidad hacia la innovación, así como promover una mayor participación ciudadana en este ámbito.

Dicha Ley, que tiene en cuenta la pluralidad de agentes que conforman este complejo sistema destacando, de entre todos ellos, el papel especialmente importante desarrollado por las Universidades, carece, sin embargo, de una estandarización y definición de los conceptos básicos que la conforman.

De la misma forma, la norma reguladora de las actividades desarrolladas por las Universidades, la *LOU*, introduce los conceptos de investigación científica - básica y aplicada -, desarrollo científico e innovación tecnológica, sin delimitar el alcance de los mismos ni proceder a su definición, algo que resulta necesario al objeto de evaluar las actividades derivadas de su desarrollo.

Es de interés, sin embargo, que dichas actividades queden expresadas de la forma mejor posible, con objeto de evitar subjetividades y, consecuentemente, interpretaciones de parte en función del interés o uso que se le quiera dar en cada caso y, para ello, resulta necesario acudir al resto de normas legislativas actualmente vigentes.

En este sentido, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, 2004), dispone, en su artículo 35, que “[...] se considerará ***investigación*** a la *indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y ***desarrollo*** a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos*

procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la concepción de software avanzado, siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas discapacitadas el acceso a los servicios de la sociedad de la información. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el software [...]".

Así mismo, en dicho artículo, se define el concepto de innovación tecnológica, disponiendo que "[...] se considerará **innovación tecnológica** la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la

madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial [...]”.

En términos similares se expresa la propia Ley de la Ciencia, mencionada anteriormente, la cual no dedica apartado alguno a la definición de estos conceptos y, tan sólo, en su preámbulo dispone que “[...] *se considera el concepto de investigación científica y técnica como equivalente al de investigación y desarrollo, entendido como la actividad que comprende el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, el uso de estos conocimientos para crear nuevas aplicaciones, su transferencia y su divulgación [...]”.*

Algo más prosaico, en este sentido, supone lo establecido en el Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación (DOCE, 2006). En dicha norma, en concreto en su apartado 2, dedicado al ámbito de aplicación y definiciones, se establece que “[...] *se entenderá por:*

- ***Investigación Fundamental***, aquellos trabajos experimentales o teóricos emprendidos con el objetivo primordial de adquirir nuevos conocimientos acerca de los fundamentos subyacentes de los fenómenos y hechos observables, sin perspectivas de aplicación práctica y directa.
- ***Investigación Industrial***, la investigación planificada o los estudios críticos encaminados a adquirir nuevos conocimientos y aptitudes que puedan ser útiles para desarrollar nuevos productos, procesos o servicios o permitan mejorar considerablemente los ya existentes. Incluye la creación de componentes de sistemas complejos que sean necesarios para investigación industrial, especialmente la validación de tecnología genérica, salvo los prototipos contemplados en el siguiente punto.
- ***Desarrollo Experimental***, la adquisición, combinación, configuración y empleo de conocimientos y técnicas ya existentes, de índole científica, tecnológica, empresarial o de otro tipo, con vistas a la elaboración de planes y estructuras o

diseños de productos, procesos o servicios nuevos, modificados o mejorados [...]”.

Análogamente, dicha norma establece, en el apartado de la misma dedicado a actividades de investigación y desarrollo, que “[...] *la Comisión clasificará las distintas actividades con arreglo a su propia práctica y los ejemplos específicos y explicaciones del **Manual de Frascati** (OCDE, 2002) sobre Medición de las actividades científicas y tecnológicas [...]*”, introduciendo, como texto de referencia, una de las publicaciones más importantes en materia de investigación.

2.5 Aportaciones del Manual de Frascati.

El origen de esta publicación se remonta a principios de los años 60 y se enmarca en un contexto en el que los países de la OCDE comenzaron a recoger datos estadísticos sobre investigación y desarrollo experimental. Sin embargo, los diferentes métodos de encuesta empleados y los distintos puntos de vista, alcance y conceptos, hicieron imposible la comparación internacional. La OCDE, muy interesada en la medición y seguimiento de los esfuerzos realizados en este ámbito, creó un grupo de expertos con el objetivo de preparar definiciones y métodos de encuestas adecuados para que fueran adoptados en todos sus países miembros, y poder así disponer de estadísticas e indicadores fiables y comparables, para evaluar los recursos nacionales dedicados a investigación y desarrollo, de igual manera en todos los países. Tras superar innumerables problemas técnicos, se aprobó el documento: «Metodología normalizada propuesta para las encuestas de investigación y desarrollo experimental», en una reunión que tuvo lugar en Frascati, cerca de Roma, en 1963, motivo por el cual a este documento se le conoce como Manual de Frascati.

Desde su creación, el Manual de Frascati ha sido sistemáticamente mejorado y puesto al día. La segunda edición del Manual tuvo lugar en 1970. En ella, se intentó que las directrices se ajustaran a las normas internacionales, como el Sistema de Contabilidad Nacional y la Clasificación Internacional para la Industria.

En la tercera edición, de 1976, se produjo una importante mejora en las técnicas de encuesta y se amplió su alcance a la investigación en ciencias sociales y humanidades. Asimismo, se dio una mayor importancia a las clasificaciones de la ciencia y a la distribución de los presupuestos de I+D por objetivos socioeconómicos. En 1981 se editó la cuarta versión, que no incluía cambios significativos, sino una notable mejora en su redacción y presentación.

A finales de los años 80, se hizo necesario revisar una vez más el Manual de Frascati, ya que surgieron aspectos nuevos que debían tomarse en consideración, como por ejemplo, la internacionalización de la I+D, el software considerado como actividad de I+D, la I+D asociada al medio ambiente, la I+D en las empresas de servicios, etc. Por otra parte, se ponía de manifiesto la necesidad de disponer de datos analíticos sobre I+D capaces de integrarse en otras series de datos económicos. Tras las modificaciones mencionadas, surgió así la quinta edición del Manual en 1994.

Por último, la sexta edición actualizada, de 2002, comprende dos partes. En la primera, compuesta por siete capítulos, se exponen las recomendaciones y principios básicos aplicables a la recogida e interpretación de los datos de I+D establecidos. En cuanto a la segunda parte, se compone de once anexos, que tienen como objeto interpretar y desarrollar los principios básicos esbozados en los capítulos precedentes.

Así, atendiendo a lo establecido en el Manual y, en concreto, a lo estipulado en su capítulo 4.1 en el que se delimita el criterio general adoptado en dicha publicación, se establece que:

“[...] se pueden distinguir tres tipos de I+D:

- *Investigación Básica*
- *Investigación Aplicada*
- *Desarrollo Experimental.*

[...]”

Resulta necesario, llegados a este punto, insistir en que la norma comunitaria mencionada anteriormente, el Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación, expresa de forma explícita que la clasificación

de actividades de I+D e Innovación se llevará a cabo, en concreto, “[...] *con arreglo a las explicaciones y ejemplos específicos incluidos en el Manual de Frascati [...]*” y, consecuentemente, es de sentido común, por constituirse en preceptos legales a transponer al ordenamiento jurídico de los países miembros lo establecido en dicho texto, que las mismas sean parte integrante de los fundamentos a partir de los cuales se derive cualquier decisión al respecto del tratamiento de las mencionadas actividades de I+D e Innovación; que, evidentemente, incluyen, además de *Proyectos de I+D+i*, todas aquellas acciones coadyuvantes para, tal y como dice la propia Ley de la Ciencia, favorecer la diversificación empresarial y la transformación de los resultados de la investigación científica y técnica en desarrollo económico y social sostenible. Acciones que en este trabajo se ha convenido denominar como otras actividades afectas a investigación.

2.6 Actividades de Investigación Básica (AIB).

En coherencia con las aportaciones derivadas de la introducción del Manual de Frascati como texto de referencia e incorporando sus explicaciones, la recopilación de lo que, en su concepción más primaria, se puede entender como actividad de investigación sería la formada por:

1. Lo estipulado en el **Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación**, es decir:
 - *Bajo la denominación de **Investigación Fundamental**, aquellos trabajos experimentales o teóricos emprendidos con el objetivo primordial de adquirir nuevos conocimientos acerca de los fundamentos subyacentes de los fenómenos y hechos observables, sin perspectivas de aplicación práctica y directa.*

2. Lo estipulado en la **Ley del Impuesto sobre Sociedades**, es decir:
 - *Bajo la denominación de **Investigación**, la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico.*

3. Lo estipulado en la **Ley de la Ciencia**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Investigación Científica** o Técnica, como equivalente a Investigación y Desarrollo (I+D), la actividad que comprende el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, el uso de estos conocimientos para crear nuevas aplicaciones, su transferencia y su divulgación [...]*”.

4. Lo estipulado en el **Manual de Frascati**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Investigación Básica**, trabajos experimentales o teóricos que se emprenden fundamentalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada.*

En todos los casos, tal y como se puede observar, se sigue una misma línea argumental, lo cual confiere a dichos textos una cierta garantía de objetividad; más aun teniendo en cuenta que cada uno de ellos: Ley de Sociedades, Marco Comunitario, nueva Ley de la ciencia y Manual de Frascati, han sido desarrollados desde perspectivas de muy diversa naturaleza.

Tan sólo cabe señalar, como único elemento discordante derivado de la recopilación de cada una de las perspectivas desde las que se han desarrollado dichos textos, la evidente falta de estandarización en lo que se refiere a cómo denominar al conjunto de actividades en cuestión. Sin perjuicio de que dicha discordancia no condicione, en lo más mínimo, la absoluta coincidencia en esta materia de los textos mencionados.

En efecto, llámese investigación, investigación científica, investigación fundamental o investigación básica, el denominador común es, en todos los casos, el mismo:

- Se emplea una cierta sistemática de trabajo (método científico).
- El objeto primordial es la adquisición de nuevos conocimientos, especialmente de carácter explicativo.

- El alcance de dicho objeto no persigue, a priori, una aplicación o utilización determinada.

Son, en cualquier caso, trabajos que, tal y como detalla el Manual de Frascati, están basados en el análisis de “[...] *propiedades, estructuras y relaciones, con objeto de formular y contrastar hipótesis, teorías o leyes. La referencia a “sin pensar en darle ninguna aplicación o utilización determinada” en la definición de investigación básica es crucial, ya que el ejecutor puede no conocer aplicaciones reales cuando hace la investigación o responde a las encuestas. Los resultados de la investigación básica no se ponen normalmente a la venta, sino que generalmente se publican en revistas científicas o se difunden directamente a colegas interesados. En ocasiones, la difusión de los resultados de la investigación básica puede ser considerada “confidencial” por razones de seguridad [...]”*”.

Este hecho, sin embargo, no debe simplificar los razonamientos y conclusiones derivados de la realización de actividades orientadas en el sentido mencionado en el párrafo anterior que, tan sólo, por unificar en materia de nomenclatura, quedarán referidas en los sucesivos apartados de este trabajo bajo la denominación de **Actividades de Investigación Básica (AIB)**.

En efecto, la frontera entre estas actividades y otras también afectas a investigación, cualquiera de las mencionadas en el apartado 2.3 de este capítulo, puede ser mínima o ni tan siquiera apreciable; no debiendo caer en el común error de, con objeto de proceder a la modelización y posterior análisis del proceso de generación de conocimientos y transformación de los mismos en desarrollo económico, atribuir a dicho proceso una determinada secuencia o linealidad en dicho modelo (Kline y Rosenberg, 1986), en la mayor parte de los casos es virtual, y una separación que muy rara vez se da en la realidad.

2.7 Actividades de Investigación Aplicada (AIA)

Siguiendo, en cualquier caso, la recopilación conceptual en lo que a tipología de I+D se refiere, el siguiente nivel de detalle sería el formado por:

1. Lo estipulado en el **Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Investigación Industrial**, la investigación planificada o los estudios críticos encaminados a adquirir nuevos conocimientos y aptitudes que puedan ser útiles para desarrollar nuevos productos, procesos o servicios o permitan mejorar considerablemente los ya existentes.*

2. Lo estipulado en la **Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Investigación Científica o Técnica**, como equivalente a Investigación y Desarrollo (I+D), la actividad que comprende el trabajo creativo llevado a cabo de forma sistemática para incrementar el volumen de conocimientos, incluido el conocimiento del hombre, la cultura y la sociedad, el uso de estos conocimientos para crear nuevas aplicaciones, su transferencia y su divulgación [...]”.*

3. Lo estipulado en el **Manual de Frascati**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Investigación Aplicada**, los trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos dirigidos, fundamentalmente, hacia un objetivo práctico específico.*

Nuevamente, en todos los casos se sigue una misma línea argumental y, tal y como ocurría en el caso anterior, tan sólo cabe señalar como único elemento discordante la falta de estandarización en lo que se refiere a cómo denominar a este conjunto de actividades. Sin perjuicio de que dicha discordancia condicione, tampoco en este caso, la absoluta coincidencia en esta materia de los textos mencionados.

Son, en cualquier caso, trabajos que, tal y como detalla el Manual de Frascati, “[...] se emprenden para determinar los posibles usos de los resultados de la investigación básica, o para determinar nuevos métodos o formas de alcanzar objetivos específicos

predeterminados. Este tipo de investigación implica la consideración de todos los conocimientos existentes y su profundización, en un intento de solucionar problemas específicos. En el sector empresas, la separación entre investigación básica e investigación aplicada vendrá dada normalmente por la preparación de un nuevo proyecto para explorar un resultado prometedor obtenido en el marco de un programa de investigación básica. Los resultados de la investigación aplicada recaen, en primer lugar, sobre un producto único o un número limitado de productos, operaciones, métodos o sistemas. La investigación aplicada desarrolla ideas y las convierte en algo operativo. Los conocimientos o informaciones obtenidas de la investigación aplicada son a menudo patentados, aunque igualmente pueden permanecer secretos [...]”.

Dichas actividades, análogamente al criterio establecido anteriormente en cuanto a lo que a nomenclatura se trata, quedarán referidas en los sucesivos apartados de este trabajo bajo la denominación de **Actividades de Investigación Aplicada (AIA)**.

2.8 Actividades de Desarrollo Experimental (ADE).

Finalmente, introduciendo el tercero de los conceptos incluido en el Manual de Frascati con objeto de proceder a completar la recopilación en lo que a tipología de I+D se refiere, el último nivel de detalle sería el formado por:

1. Lo estipulado en el **Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación**, es decir:
 - *Bajo la denominación de **Desarrollo Experimental**, la adquisición, combinación, configuración y empleo de conocimientos y técnicas ya existentes, de índole científica, tecnológica, empresarial o de otro tipo, con vistas a la elaboración de planes y estructuras o diseños de productos, procesos o servicios nuevos, modificados o mejorados.*

2. Lo estipulado en la **Ley del Impuesto sobre Sociedades**, es decir:
 - *Bajo la denominación de **desarrollo**, a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de*

nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

3. Lo estipulado en la **Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Desarrollo Experimental**, la adquisición, combinación, configuración y empleo de conocimientos y técnicas ya existentes, de índole científica, tecnológica, empresarial o de otro tipo, con vistas a la elaboración de planes y estructuras o diseños de productos, procesos o servicios nuevos, modificados o mejorados.*

4. Lo estipulado en el **Manual de Frascati**, es decir:

- *Bajo la denominación de **Desarrollo Experimental**, trabajos sistemáticos fundamentados en los conocimientos existentes obtenidos por la investigación o la experiencia práctica, que se dirigen a la fabricación de nuevos materiales, productos o dispositivos, a establecer nuevos procedimientos, sistemas y servicios, o a mejorar considerablemente los que ya existen.*

Como puede observarse de la definición de AIB y AIA establecida anteriormente, tales categorías, junto con la que quedará referida en lo que resta de documento bajo la denominación de **Actividades de Desarrollo Experimental (ADE)**, parece que atribuyen a las actividades de I+D una cierta secuencia o linealidad.

Nada más lejos de la realidad, sin embargo, pues, tal y como se pone de manifiesto en el mencionado Manual de Frascati, “[...] sucede que los tres tipos de actividad de I+D pueden ser realizados, en ocasiones, dentro del mismo centro, básicamente por el mismo personal y de forma simultánea. Incluso puede ocurrir que la progresión se produzca en ambos sentidos, por ejemplo, cuando un proyecto de I+D está en fase de investigación aplicada o de desarrollo experimental, puede resultar necesario destinar determinados fondos para la realización de trabajos suplementarios experimentales o teóricos (los denominados en este estudio como de investigación básica), que permitan conocer mejor los mecanismos que están en la base de los fenómenos estudiados. Más aún, algunos proyectos de investigación pueden estar a caballo en más de una

categoría. Por ejemplo, el estudio de las variables que influyen en los resultados escolares de niños pertenecientes a distintos grupos sociales y étnicos, puede incluirse tanto en investigación básica como en aplicada [...]”.

2.9 Ejemplos específicos de actividades de I+D.

Con objeto de facilitar la delimitación de lo que se pretende transmitir cuando se trata de la casuística de las actividades mencionadas, se procede, a continuación y tal y como se estipula en el propio Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación cuando se refiere a la clasificación de tales actividades, a citar algunos de los ejemplos específicos que recoge dicho Manual.

Ejemplos que, en cualquier caso, tan sólo ilustran algunas de las diferencias generales entre las actividades de investigación básica (AIB), aplicada (AIA) y desarrollo experimental (ADE) en ámbitos tan distintos como, por un lado, los de ciencias naturales e ingeniería y, por otro, ciencias sociales y humanidades.

Así, en el ámbito de las ciencias exactas, naturales e ingeniería y, en concreto, en el marco de, por ejemplo, la *obtención de nuevos o mejorados productos poliméricos para conformar envases, embalajes, etc.*, se podría distinguir las siguientes actividades de I+D:

1. El estudio de una determinada clase de reacciones de polimerización bajo diversas condiciones, así como la gama de productos resultantes y de sus propiedades físicas y químicas; que se catalogaría como **AIB**.
2. El intento de optimizar una de esas reacciones para la obtención de un polímero de determinadas propiedades físicas o mecánicas, que le confieran una utilización especial; que se catalogaría como **AIA**.
3. La repetición, a mayor escala, del proceso optimizado en el laboratorio, así como la evaluación de métodos posibles de producción de dicho polímero y los productos que podrían fabricarse a partir de él; que se catalogaría como **ADE**.

Mientras que, por ejemplo, en el marco de la *obtención de nuevas vacunas y determinación de su efectividad como tratamiento específico para ciertas patologías*, se podría distinguir las siguientes actividades de I+D:

1. La determinación de la secuencia de aminoácidos de una molécula anticuerpo; que se catalogaría como **AIB**.
2. La misma investigación, emprendida en un esfuerzo por distinguir entre anticuerpos de diversas enfermedades; que se catalogaría como **AIA**.
3. La búsqueda de un método para sintetizar el anticuerpo de una enfermedad determinada basándose en el conocimiento de su específica secuencia de aminoácidos, así como en el conjunto de ensayos clínicos necesarios para determinar la efectividad del anticuerpo sintetizado; que se catalogaría como **ADE**.

Por otro lado, en el ámbito de las ciencias sociales y humanidades y, en concreto, en el marco de, por ejemplo, el *establecimiento de políticas de cohesión interterritorial*, se podría distinguir las siguientes actividades de I+D:

1. El estudio de los factores que determinan las variaciones regionales en el crecimiento económico; que se catalogaría como **AIB**.
2. Dicho estudio, realizado con el objeto de poder desarrollar una política estatal al respecto; que se catalogaría como **AIA**.
3. El diseño y establecimiento de programas operativos, basados en los conocimientos obtenidos mediante la investigación y destinados a disminuir los desequilibrios regionales; que se catalogaría como **ADE**.

Mientras que, por ejemplo, en el marco de la *obtención de productos financieros y cómo proceder a su óptima comercialización y gestión*, se podría distinguir las siguientes actividades de I+D:

1. El desarrollo de nuevas teorías de riesgo; que se catalogaría como **AIB**.
2. El estudio de nuevos tipos de contratos de seguros para cubrir los riesgos del mercado y nuevos tipos de instrumentos de ahorro; que se catalogaría como **AIA**.
3. El desarrollo de un nuevo método para gestionar un fondo de inversión; que se catalogaría como **ADE**.

2.10 Actividades de Investigación Básica Pura (AIBp) y Orientada (AIBo).

Como se puede observar, de los ejemplos y definiciones derivadas de lo establecido tanto en el Manual de Frascati, las actividades de I+D se caracterizan por la existencia de un elemento apreciable de novedad y la resolución de una incertidumbre en los campos científico, tecnológico, social y/o económico.

Además, dicha resolución de problemas o incertidumbres no requiere, necesariamente, la realización de las actividades identificadas como AIB, AIA y ADE, como si de una secuencia lógica se tratara.

Así, el hecho, por ejemplo, de que determinadas actividades de investigación, las que se ha convenido en denominar como actividades de investigación básica (AIB), se lleven a cabo en un momento dado “*sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada*”, puede resultar crítico a la hora de destinarlos a un objetivo concreto que, por el motivo que sea, se manifiesta en un momento muy avanzado del desarrollo en cuestión; siendo, consecuentemente, en ese instante cuando dicha actividad (de investigación básica) cobra una importancia crítica.

Constituye, consecuentemente, una tremenda pérdida de objetividad obviar la potencial aplicación o intervención de estas actividades en la producción o distribución de bienes o servicios sólo por el hecho de que se desconozca, a priori, el destino de las mismas.

Dichas actividades se llevan a cabo, normalmente, por científicos, quienes tienen libertad para fijarse sus propios objetivos y, aun cuando son emprendidas “*sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada*”, pueden estar orientadas o dirigidas hacia grandes áreas de interés general, con el objetivo explícito de un potencial y amplio abanico de aplicaciones en el futuro: los programas de investigación sobre nanotecnología, sobre las pilas de combustible, etc, son algunos ejemplos ilustrativos de actividades de investigación básica, por no haberse desarrollado sin prever ninguna utilización particular, pero orientada a la futura aplicación e intervención de dichos resultados en la producción o distribución de bienes o servicios.

Estas actividades, llevadas a cabo “*sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada*” pero, tal y como se expresa en el Manual de Frascati, “[...] **con la idea [o la intención] de que producirán una amplia base de conocimientos susceptibles de constituir un punto de partida que permita resolver problemas ya planteados o que puedan plantearse en el futuro [...]**”, quedarán referidas en los sucesivos apartados de este trabajo bajo la denominación de **Actividades de Investigación Básica Orientada (AIBo)**.

De esta forma, se introduce un nuevo elemento, objetivo, de juicio en aras de determinar el alcance de las actividades realizadas con objeto, principalmente, de distinguir entre las referidas en el párrafo anterior (AIBo) y aquéllas que se emprenden, única y exclusivamente y de acuerdo con el mencionado Manual, “[...] **para hacer progresar los conocimientos sin intención de obtener, ni tan siquiera a largo plazo, ventajas económicas o sociales y sin un esfuerzo deliberado por aplicar los resultados obtenidos a problemas prácticos ni transferirlos a los sectores responsables de su aplicación [...]**”, y que quedarán referidas en los sucesivos apartados de este trabajo bajo la denominación de **Actividades de Investigación Básica Pura (AIBp)**.

La **intencionalidad** con la que se abordan dichas actividades de investigación básica es consecuentemente el aspecto esencial, objetivo y diferenciador entre unas y otras y, por tanto, el objeto con el que se emprendan las mismas constituirá un criterio de intencionalidad, confirmada por elementos objetivos, en lo que a la clasificación y tratamiento de estas actividades se refiere.

2.11 Aportaciones del Manual de Oslo.

La medición de procesos de innovación ha despertado creciente interés en todo el mundo en los últimos tiempos debido a que la innovación tecnológica es un factor clave para el éxito de las empresas en esta nueva sociedad basada en el conocimiento.

En este sentido, el Manual de Oslo es un importante referente en el análisis y recopilación de datos en materia de innovación tecnológica, además de la principal fuente internacional de directrices para realizar estudios relacionados con el conjunto de actividades que dan lugar a la misma, sus alcances, los tipos de innovación y el impacto de las innovaciones en el desempeño de las organizaciones, contribuyendo a la implantación de una cultura tecnológica en desarrollo constante.

La primera edición de este Manual, publicada en 1992, estaba principalmente centrada en el sector industrial. En 1997 se publica la segunda edición, que actualiza el marco teórico de definiciones y metodología y es aplicada a un rango más amplio de empresas. Finalmente, la tercera edición, publicada en Octubre de 2005, actualiza la anterior de 1997 para recoger los progresos hechos en el área del proceso de innovación. Una de las principales razones que impulsaron la actualización fue la necesidad de ampliar las directrices y recomendaciones a ramas de servicios. Además, por primera vez, el Manual se adentra en el área de innovación no tecnológica, que tiene un peso importante en la innovación total de este sector. Por tanto, la mayoría de los cambios que dicho Manual ha sufrido se encaminan a cubrir la inminente necesidad de medir los factores de innovación que no están directamente relacionados con la I+D.

Entre dichos cambios destacan:

1. Revisión y ampliación de la definición de la innovación, para incluir dos nuevos tipos: innovaciones de marketing y organizacionales.
2. Medición de las actividades de innovación, con dos nuevos tipos: preparativos para innovaciones de marketing y preparativos para innovaciones organizativas.

3. El papel que las relaciones externas de la empresa juegan en el proceso de innovación; acciones que quedarán referidas en los sucesivos apartados de este trabajo bajo la denominación de **“Actividades de Capital Relacional (ACR)”**.

El antiguo Manual, que sólo recogía la llamada Innovación Tecnológica, esto es, la que requiere una mejora objetiva en el rendimiento del producto. Se expresaba en dichos términos debido, principalmente, a que las definiciones y conceptos del mismo fueron adaptados para ser aplicados a los sectores primario y secundario (OCDE, 1997).

La nueva edición, además de las dos categorías de innovación incluidas en la anterior: la Innovación tecnológica de producto y de proceso, incluye dos más: innovaciones organizacionales y de marketing. El objetivo de esta ampliación es la inclusión en el estudio, como se ha mencionado, del sector servicios; tratado hasta ese momento sólo de soslayo, así como de la innovación de carácter no tecnológico. Sin embargo, esta clasificación de innovaciones no es, en modo alguno, nueva. El *Libro Verde de la Innovación* (CE, 1995) reconoció, hace más de diez años, que el factor tecnológico no es el único elemento de la innovación. Para soportar esta afirmación, se presentaba el caso del reloj “Swatch”, que supuso un gran éxito en el mercado por factores distintos de las innovaciones tradicionales de producto y proceso, como por ejemplo su original diseño o su distribución a través de puntos de venta no especializados.

El actual Manual evita nombrar a la innovación como tecnológica, pues se considera que dicho adjetivo, usado en las dos primeras ediciones, restringe considerablemente el alcance de lo que se considera innovación. Así, la necesidad de suprimir el término ‘tecnológica’ como adjetivo a la innovación se hace fundamental con la incorporación de las innovaciones de marketing y organizacionales. De hecho, Cañibano, García-Ayuso y Sanchez (2000), en su artículo *“Shortcomings in the Measurement of Innovation: Implications for Accounting Standard Setting”*, ya habían señalado que el término tecnológico restringía considerablemente el concepto de innovación y, ya entonces, recomendaban suprimir este adjetivo, tal y como finalmente se hizo.

Numerosos estudios señalan la creciente importancia de los factores distintos de los tecnológicos, entre ellos algunos de los elementos del Capital Intelectual, en los procesos de innovación. El Capital Intelectual es definido como “fuente de beneficios

económicos futuros para la empresa, que carecen de sustancia física y que pueden o no aparecer en los estados financieros” (Cañibano, L.; Sánchez, P.; García-Ayuso, M.; y Chaminade, C, (2002)). Cabe citar, como principales iniciativas que han tenido lugar en el área de la medición de este intangible, entre otras, las siguientes: Balanced Score Card (Kaplan & Norton, 1992); Navigator of Skandia (Edvinsson & Malone, 1997); Technology Broker (Brooking, 1996); West Ontario University (Bontis, 1996); Canadian Imperial Bank (Saint-Onge, 1996); Intellectual Asset Monitor (Sveiby, 1997); INTELECT Model, (Instituto Universitario Euroforum, 1998); Intellectual capital (Dragonetti & Ross, 1998).

2.12 Actividades de Innovación (AI).

En la última edición del Manual de Oslo se procede a la definición de lo que en los sucesivos apartados de este trabajo quedará referido bajo la denominación de **Actividades de Innovación (AI)**. En concreto, dichas actividades, se definen como “[...] *todos los pasos científicos, tecnológicos, organizacionales, financieros y comerciales, incluyendo inversión en nuevo conocimiento, que potencialmente tienen como resultado la implementación de innovaciones [...]*” (OCDE, 2005).

Y, según lo expresado en dicho Manual, “[...] ***Innovación es la implementación de un producto (bien o servicio) o proceso nuevo o con un alto grado de mejora, o un método de comercialización u organización nuevo aplicado a las prácticas de negocio, al lugar de trabajo o a las relaciones externas [...]***” (OCDE, 2005).

De tal forma que, con objeto de delimitar el alcance de las AI, resulta necesario tener en cuenta cada tipo de innovación a la que se refiere, es decir, según lo establecido en el mencionado Manual:

- 1. Una innovación de producto es la introducción de un bien o servicio nuevo o con un alto grado de mejora, respecto a sus características o su uso deseado. Esta incluye mejoras importantes en especificaciones técnicas, componentes y materiales, software incorporado, ergonomía u otras características funcionales.***

2. *Una **innovación de proceso** es la implementación de un método de producción o distribución nuevo o con un alto grado de mejora. Esta incluye mejoras importantes en técnicas, equipo y/o software.*

3. *Una **innovación de marketing** es la implementación de un nuevo método de comercialización que entraña importantes mejoras en el diseño del producto o en su presentación, o en su política de emplazamiento (posicionamiento), promoción o precio.*

4. *Una **innovación organizacional** es la implementación de un nuevo método de organización aplicado a las prácticas de negocio, al lugar de trabajo o a las relaciones externas de la empresa.*

CAPÍTULO 3

3 Marco legal, naturaleza económica y carácter empresarial de las actividades llevadas a cabo en organismos públicos.

En este apartado se va a proceder a un minucioso análisis del marco legal que constituye tanto el actual ordenamiento jurídico, interno y comunitario, como los principios que se extraen de la extensa jurisprudencia del *TJUE* y que hacen referencia a la naturaleza económica de las actividades llevadas a cabo en organismos públicos; así como a la eventual aptitud de los mismos para, por un lado, constituirse en sujetos pasivos² del correspondiente tratamiento tributario, en particular, respecto de las operaciones efectuadas en el desarrollo de las actividades económicas anteriormente mencionadas y, por otro, tener la consideración de organismos públicos que llevan a cabo, en su totalidad o en parte, actividades de carácter empresarial o profesional.

3.1 Marco Legal: Sexta Directiva de la Unión Europea.

El 17 de mayo de 1977, el órgano de gobierno de lo que, entonces, se conocía como Comunidad Económica Europea³ aprueba la Directiva 77/388/CEE (DOCE, 1977), en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios y conocida como Sexta Directiva de la Comunidad Económica Europea, en adelante *Sexta Directiva*. Dicha norma, con el transcurso de los años y la incorporación gradual de los Estados a lo que actualmente conocemos como Unión Europea, fue motivo de sucesivas modificaciones que la convirtieron en un documento de muy compleja redacción por lo que, en aras de la claridad y la racionalización, se procedió a su refundición en la Directiva 2006/112/CE (DOUE, 2006), en adelante, la *Directiva*, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, vigente en la actualidad.

² Aquel que hace frente al pago de una obligación. El sujeto pasivo es el sujeto que “padece” dicha obligatoriedad.

³ La Comunidad Económica Europea (CEE) fue una unión económica creada por el Tratado de Roma de 1957. Cuando, en 1993, se forma la Unión Europea, la CEE se incorpora a ella y se pasa a llamar Comunidad Europea (CE). En 2009, las instituciones de la CE fueron absorbidas por el entramado institucional de la Unión Europea, dejando la comunidad de existir.

Dicha *Directiva*, en su artículo 13.1, 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. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia [...]*”.

El precepto comunitario que acabamos de reproducir ha sido objeto de interpretación por el *TJUE* en numerosos pronunciamientos, en los que intervenía la Comisión Europea⁴, en adelante la *Comisión*, como los contenidos, entre otras, en las siguientes sentencias: de 11 de julio de 1985, asunto C-107/84, *Comisión* contra Alemania; de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, *Comisión* contra Holanda; de 25 de julio de 1991, asunto C- 202/90, contra el Ayuntamiento de Sevilla; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, contra la Fazenda Pública; de 8 de junio de 2006, asunto C-430/04, contra Feuerbestattverein Halle; o, más recientemente, la sentencia de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07, contra Isle of Wight Council.

El análisis de la jurisprudencia relacionada en el párrafo anterior, relativa a este artículo, requiere poner de manifiesto, en primer lugar, las diferencias existentes entre el texto definitivo que acabamos de reproducir y el texto inicial propuesto que, sencillamente, distinguía entre actividades desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas, considerando como tales aquellas realizadas en el ejercicio del poder público o poder soberano, y actividades económicas; de manera que las primeras no estarían sujetas puesto que las operaciones efectuadas en el desarrollo de las mismas no constituyen actividad económica alguna sino que son las propias de un organismo de derecho público.

⁴ La Comisión Europea es el órgano ejecutivo y legislativo de la Unión Europea. Se encarga de proponer la legislación, la aplicación de las decisiones y la defensa de los tratados de la Unión.

Sin embargo, el Consejo de la Unión Europea⁵ se apartó deliberadamente de esta distinción otorgando al concepto de “*actividades desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas*” un significado más amplio que engloba otras actividades distintas de aquellas relacionadas exclusivamente con las atribuciones fundamentales del poder público, admitiendo de esta manera la existencia de actividades económicas desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas.

Lo anterior explica por qué el *TJUE*, al dilucidar la sujeción impositiva de las operaciones del sector público analiza, en primer lugar, si se trata de operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica y, sólo si la respuesta es positiva, estudia a continuación la aptitud del ente público en cuestión para ser sujeto pasivo del *IVA* respecto de la citada actividad; o lo que es lo mismo, en qué medida la citada actividad se desarrolla o no en el ejercicio de las funciones públicas que le son propias, lo cual constituye el contenido propio del artículo 13.1 de la mencionada *Directiva*.

Así, en las sentencias de 26 de junio de 2007, *T Mobile Austria GmbH y otros*, asunto 284/04, y *Hutchison 3G Ltd y otros*, asunto C-369/04, claramente dispone el *TJUE* que la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la *Sexta Directiva* (actual artículo 13.1 de la *Directiva*) supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad, pues en otro caso quedaría fuera del ámbito de aplicación de la misma.

En los mismos términos, la sentencia de 13 de diciembre de 2007, contra *Franz Gotz*, asunto C-408/06, se dispone, en su apartado 15, que “[...] *más concretamente, la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión [...]*”.

Y, más recientemente, en la sentencia de 29 de octubre de 2009, *Comisión contra el estado de Finlandia*, asunto C-246/08, se vuelve a reafirmar el *TJUE* en sus conclusiones al señalar, en su apartado 53, con remisión expresa a sus pronunciamientos anteriores que “[...] *como no existe actividad económica de las oficinas públicas y la aplicabilidad del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva supone*

⁵ El Consejo de la Unión Europea es la institución en la que se encuentran representados los gobiernos nacionales de los Estados miembros a través de sus ministros, y al que corresponde, junto con el Parlamento Europeo, las funciones legislativa y presupuestaria. Ejerce también funciones de definición de algunas políticas y de coordinación, en los términos fijados por los Tratados.

una constatación previa del carácter económico de la actividad de que se trate, no es necesario examinar, en segundo lugar, la argumentación de la Comisión sobre la cuestión de si por una parte, esas oficinas ejercen la actividad de prestación de servicios de asistencia jurídica de que se trata en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del párrafo primero de dicho apartado, y si, por otra parte, la falta de sujeción al IVA de esa actividad conduce en todo caso a distorsiones graves en la competencia, en el sentido del párrafo segundo del mismo apartado [...]”.

Finalmente, en la sentencia de 12 de noviembre de 2009, *Comisión* contra Reino de España, asunto C-154/08, comienza puntualizando el *TJUE* que la apreciación de la existencia de la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva alegada por la *Comisión* exige examinar “[...] *en primer lugar si los servicios controvertidos constituyen o no actividades económicas en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva; en segundo lugar, si tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva y, en tercer lugar, si, en cualquier caso el Reino de España puede alegar, como hace, la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un Organismo de Derecho público como autoridad pública [...]*”.

Un organismo público puede, en consecuencia, desarrollar un amplio abanico de actividades y, sin embargo, como deriva de lo anteriormente expuesto, no todas ellas han de quedar, simplemente por el hecho de que sean realizadas por un ente de naturaleza pública, excluidas de la posible consideración de actividades económicas; es decir, sin posibilidad de aplicar la correspondiente deducción de las cuotas de *IVA* soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de las mismas; y, consecuentemente, limitando el eventual carácter empresarial de dichas actividades.

En otras palabras, siguiendo el razonamiento del propio *TJUE*, sólo pueden considerarse excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, y en consecuencia actividades no sujetas, aquellas que, llevadas a cabo por organismos públicos, no constituyan actividad económica en el sentido de la *Directiva*; esto es, aquellas actividades que, teniendo naturaleza económica, cumplan los presupuestos de exclusión en los términos previstos

en el anteriormente expuesto artículo 13.1 de dicha *Directiva* por tratarse de actividades llevadas a cabo al amparo de su misión específica de autoridad pública; así como, evidentemente, todas aquellas actividades que no se consideren de naturaleza económica.

3.2 Actividades de naturaleza económica.

Para una correcta delimitación de aquellas actividades a los que les resulte de aplicación la regla de no sujeción contenida en el citado artículo 13.1 de la *Directiva* es necesario, en primer lugar, partir del concepto de actividad económica.

En este sentido, el artículo 9, apartado 1, de la *Directiva* considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de dicha actividad.

Además, se establece que son consideradas actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, son consideradas actividades económicas la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por su parte, el *TJUE* ha puesto de manifiesto de forma reiterada la amplitud del concepto de actividad económica así como su carácter objetivo, “[...] *con independencia de los fines perseguidos por la actividad y de sus resultados [...]*”; por todas, sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman; de 26 de marzo de 1987, Países Bajos; de 12 de septiembre de 2000, Grecia; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes; y, de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield.

Por lo que se refiere, en concreto, a la actividad de los organismos públicos, puede encontrarse una delimitación interesante del concepto de actividad económica en las conclusiones presentadas en el asunto C-235/85, *Comisión* contra Países Bajos, posteriormente apoyadas por el *TJUE* en la correspondiente sentencia de 26 de marzo

de 1987, al declarar que “[...] *en cualquier caso, si las leyes normales de la economía no se aplican a dicha actividad, si la remuneración se establece por ley y si la prestación no constituyera para el ciudadano una verdadera prestación de servicios, de suerte que este debe recurrir obligatoriamente a dicha prestación por motivos de interés general, difícilmente podremos encontrarnos ante una actividad económica [...]*”.

En definitiva, apunta el *TJUE* varios criterios a tener en cuenta para la calificación de una actividad, desarrollada por un organismo público, de los que a su vez cabe extraer algunas notas características de lo que en estos casos constituiría una actividad de naturaleza no económica:

- No aplicación de las leyes normales de la economía, por referencia a que su gestión se inspira en principios de funcionamiento que no corresponden a los de la empresa privada. Se trata de actividades al margen del ámbito de actuación de los operadores económicos que, entre otras cuestiones, deben desarrollarse en todo caso, al margen de la existencia o no de una remuneración e incluso con independencia del pago efectivo de la remuneración que, en su caso, se haya establecido.
- Se trata de actividades que por lo general se realizan sin contraprestación o, en cualquier caso, a cambio de una retribución simbólica, fijada en todo caso en base a parámetros ajenos al valor del servicio y que, en consecuencia, no constituye el contravalor efectivo del servicio.
- Fijación, en su caso, de la remuneración de forma unilateral por la autoridad pública a través de norma imperativa y, en consecuencia, ausencia de una relación directa entre los servicios prestados y la contraprestación percibida que propiamente caracteriza una prestación de servicios a título oneroso como actividad económica en el sentido de la *Directiva*.

- En ocasiones se trata de actividades de recepción obligatoria por los destinatarios. En este sentido, no puede constituir actividad económica aquella que no constituya para el ciudadano una verdadera prestación de servicios, debiendo por el contrario asumirla obligatoriamente por motivos de interés general.

En base a estas premisas, en la sentencia de 18 de marzo de 1997, Diego Calí & Figli, asunto C-343/95, el *TJUE* niega la consideración de actividad económica a la actividad de un organismo público consistente en la vigilancia anticontaminación en el puerto de Génova por constituir una misión de interés general que forma parte de las funciones esenciales del Estado en materia de protección del medio ambiente en el dominio marítimo que, en consecuencia, queda vinculada, por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que está sujeta, al ejercicio de prerrogativas típicas del poder público.

Añade, a continuación, que la percepción de una remuneración por el organismo público forma parte integrante de su actividad de vigilancia y no puede modificar la calificación jurídica, teniendo en cuenta que además en el asunto controvertido las tarifas eran aprobadas por la autoridad pública.

En el mismo sentido se había pronunciado el Abogado General encargado de evacuar, en el marco de este asunto, las conclusiones al *TJUE*, destacando el carácter de servicio público de la actividad, sin relación alguna con cualquier idea de explotación comercial con ánimo de lucro.

Además, como criterio para su consideración, se indica la circunstancia de que la actividad deba desarrollarse necesariamente con independencia del pago de la contraprestación señalada, constituyendo asimismo otro elemento que permite concluir el carácter no económico de la actividad el hecho de que su gestión se inspira en principios de funcionamiento que no corresponden a una empresa privada.

En concreto, por lo que se refiere al caso analizado, las tarifas son fijadas de forma unilateral por la autoridad pública sin que el organismo público que presta el servicio tenga la posibilidad de tomar decisiones autónomas.

Por su parte, en las sentencias de 26 de junio de 2007, T Mobile Austria GmbH y otros, asunto 284/04, y Hutchison 3G Ltd y otros, asunto C-369/04, antes citadas, el *TJUE* acude, nuevamente, a argumentos similares de exclusividad de la competencia y obligatoriedad de su ejercicio para negar el carácter de actividad económica a la actividad consistente en la asignación de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil.

En concreto, fundamenta sus conclusiones en la exclusividad de la competencia del organismo público para el desarrollo de la actividad controvertida que, en consecuencia, queda fuera del alcance de los operadores económicos, constituyendo un requisito previo y necesario para el acceso de los operadores económicos al mercado de las telecomunicaciones a través del que la autoridad pública realiza exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso.

En este punto no coincide, sin embargo, el *TJUE* con las conclusiones que al respecto se presentaron, según las cuales se consideraba que, dada la amplitud del concepto de actividad económica, debe considerarse incluida en el mismo una actividad como la controvertida, consistente en la cesión a cambio del pago de un canon de derechos temporales para el uso de frecuencias y en consecuencia en la explotación de un bien incorporal con la finalidad de obtener ingresos, sin perjuicio de que en una fase posterior deba concluirse su no sujeción al constituir una actividad desarrollada en el ejercicio de funciones públicas en los términos del artículo 13 de la *Directiva*.

El *TJUE*, por el contrario, excluye expresamente la citada actividad del concepto de explotación de un bien en base a los argumentos anteriormente expuestos añadiendo finalmente que el hecho de que el otorgamiento de derechos de lugar al pago de un canon no puede modificar la calificación jurídica de esta actividad.

Así mismo, podemos encontrar argumentos relativos a la forma de fijación de la retribución de la actividad en la sentencia de 29 de octubre de 2009, *Comisión* contra Finlandia, asunto C-246/08, donde el *TJUE* niega el carácter económico a una actividad de prestación de servicios de asistencia jurídica por las oficinas públicas finlandesas, incluso a cambio de una retribución parcial satisfecha por los beneficiarios, cuando la

citada retribución se calcula básicamente, como era el caso de autos, por Decreto Ministerial, en función de los recursos disponibles o el patrimonio del beneficiario y no, por tanto, del valor real de los servicios prestados “[...] siendo la relación con éste tanto más tenue cuanto más modestos sean los ingresos y el patrimonio de los beneficiarios [...]”.

Entiende el *TJUE* que estas conclusiones vienen corroboradas por el hecho de que el importe de las retribuciones parciales pagadas en 2007 por los beneficiarios de servicios de asistencia jurídica prestados por oficinas públicas, que corresponden sólo a un tercio de la totalidad de los servicios prestados por las oficinas públicas, ascendió a 1,9 millones de euros, mientras que los gastos de funcionamiento brutos de dichas oficinas fueron de 24,5 millones de euros, una diferencia de esta importancia tiende a sugerir que la retribución parcial a cargo de los beneficiarios debe asimilarse más a un canon, cuyo cobro no puede conferir, por sí sólo, carácter económico a una actividad determinada, que a una remuneración propiamente dicha. A la luz de estos datos, consecuentemente, no quedó de manifiesto que la relación entre los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas y el contravalor que deben pagar los beneficiarios fuera de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de esos servicios y para calificar, por tanto, dichos servicios de actividades económicas en el sentido de los artículos 2 número 1 y 4, apartados 1 y 2 establecidos en la, aplicable en dicho momento, Sexta Directiva.

Así mismo, contrariamente a lo expuesto hasta este momento en relación a la consideración de la naturaleza económica de determinada actividad llevada a cabo en organismos públicos, resulta interesante, a estos efectos y en la medida que entronca directamente con las tesis expuestas del *TJUE*, el estudio del concepto de actividad económica que se efectúa en el escrito de conclusiones evacuado con fecha 27 de enero de 2000, en los asuntos resueltos por 5 sentencias de 12 de septiembre de 2000, dictadas en los respectivos recursos por incumplimiento, interpuestos por la *Comisión* contra República Francesa, asunto C-276/97; Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, asunto C-359/97; Reino de los Países Bajos, asunto C-408/97; Irlanda, asunto C-358/97; y República Helénica, asunto C-260/97, concluyendo que “[...] si se parte de un concepto de actividad económica de tal amplitud no es necesario que las prestaciones de servicios estén orientadas esencial o exclusivamente hacia el

funcionamiento del mercado o hacia la esfera económica, basta con que se encuentren vinculados a la vida económica de alguna manera [...]”. Donde, como puede observarse, la vinculación necesaria para considerar la naturaleza económica de una actividad no requiere, inexorablemente, de la existencia de una contraprestación inmediata; lo relevante, a estos efectos, es la existencia de un nivel de vinculación o afectación tal que el desarrollo de dichas actividades pueda considerarse que haya contribuido a una eventual relación mercantil, con independencia de cuando ésta tenga lugar y sin perjuicio del periodo de tiempo invertido en que este hecho prospere y surta efectos.

Por otro lado, la sentencia de 12 de noviembre de 2009, *Comisión* contra Reino de España, asunto C-154/08, incluye una definición de actividad económica utilizando al efecto argumentos extraídos de sus anteriores pronunciamientos, a los que de forma reiterada se remite.

En concreto sostiene que, dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, resulta irrelevante que las actividades de los registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal; sentencias, antes citadas, *Comisión* contra Países Bajos, apartado 10, y de 12 de septiembre de 2000, *Comisión* contra Grecia, apartado 28.

Además, señala que, conforme a la jurisprudencia del *TJUE*, en particular, sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, asunto C-102/86, el concepto de “*prestación de servicios realizada a título oneroso*”, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la *Sexta Directiva*, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, cuando nos encontramos en el caso de que una determinada actividad ha tenido lugar a cambio con fijación previa, pactada o normativa, de un precio.

En este punto, las actividades de liquidación y de recaudación ejercidas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y una compensación fija por cada liquidación practicada. Así, las cantidades

percibidas por los registradores por el desempeño de estas funciones, comprensivas no sólo de los costes de las prestaciones realizadas, sino también de una retribución para los propios registradores-liquidadores, son negociadas bilateralmente entre los colegios de registradores y las diferentes Comunidades Autónomas.

Por todo ello, y habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, concluye el *TJUE* que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la *Sexta Directiva*.

En definitiva, a la hora de delimitar las actividades de naturaleza no económica que, en consecuencia, quedan automáticamente excluidas del ámbito de aplicación del *IVA*, todas estas características parecen apuntar exclusivamente, en línea por otro lado con la amplitud del concepto de actividad económica, a aquellas actividades que se corresponden con competencias que tienen atribuidas en los correspondientes ordenamientos como propias en exclusiva, fuera absolutamente del alcance de los operadores económicos, y cuya gestión se inspira en principios de funcionamiento ajenos a una empresa privada; de manera que han de desarrollarse por los organismos públicos con carácter obligatorio y en las condiciones fijadas unilateralmente por la autoridad pública reguladora, incluidas las condiciones económicas, sin posibilidad de intervención o decisión alguna en este punto.

Sólo en este supuesto cabe entender que dichas actividades no presentan naturaleza económica alguna, puesto que, efectivamente, se trata de actividades que han de desarrollarse, en su caso, por organismos públicos con carácter obligatorio y en las condiciones fijadas unilateralmente por la autoridad pública con competencias normativas en la materia, incluidas las eventuales condiciones económicas, si las hubiere, así como los parámetros con arreglo a los cuales ha de fijarse, en su caso, la retribución que se establezca, sin posibilidad de intervención o decisión alguna en este punto.

En estas condiciones, y sólo en estas, las actividades llevadas a cabo carecerían de naturaleza económica y, en consecuencia, no habría discusión al respecto de la eventual deducibilidad de las cuotas de *IVA* soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de dichas actividades; su imposibilidad estaría plenamente justificada.

3.3 Carácter empresarial de las actividades en organismos públicos.

La determinación del carácter empresarial, económico o profesional, de la totalidad o parte de las actividades llevadas a cabo por los organismos públicos, de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, supone el análisis de toda una serie de aspectos que, en su caso, pueden conducir al establecimiento de la aptitud de dicho organismo público para ser considerado sujeto pasivo del *IVA* respecto de las operaciones efectuadas en el desarrollo de dichas actividades. En este sentido, es conveniente aclarar que, si bien la consecuencia inmediata de la sujeción es la potencial deducibilidad de las cuotas de *IVA* soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de dichas actividades, cuando nos encontramos ante una actividad no sujeta, por ejemplo, por estar financiada sin contraprestación de servicio alguno o, incluso, por ni siquiera estar financiada por un externo sino por el propio organismo que la desarrolla, se suele cometer el error de concluir que dicha no sujeción implica que las operaciones efectuadas en el desarrollo de la misma son realizadas al margen del ejercicio de una actividad empresarial, económica o profesional, conclusión que supone un tremendo error.

En efecto, el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducir las cuotas de *IVA*, con carácter general, queda sometido a toda una serie de requisitos que pueden ser agrupados en: requisitos de carácter subjetivo (quién tiene derecho a deducir), objetivo (qué cuotas tributarias son deducibles), formales (cómo se acredita este derecho), temporales (cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido), y, por último, requisitos que pueden denominarse funcionales u operaciones cuya realización origina el derecho a deducir.

Sin embargo, aun reuniendo una cuota soportada todos y cada uno de estos requisitos, puede no ser deducible si se incluye entre las denominadas exclusiones y restricciones del derecho a deducir, o bien si existe alguna limitación de este derecho, en virtud de las cuales, tal y como se establece en el artículo 94 y siguientes, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, 1992), “[...] sólo podrán ser deducidas aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA [...]”, es decir, en la medida en que dichos bienes y servicios se afecten directamente al ejercicio de una actividad de carácter empresarial, tal y como se detallará a continuación cuando se detalle la actividad de los organismos públicos en el ordenamiento interno español.

De esta forma, a título de ejemplo, la realización de una actividad que suponga la entrega sin contraprestación alguna de impresos u objetos de carácter publicitario, con objeto de promocionar un determinado bien o prestación de servicios, supone el desarrollo de una actividad no sujeta al IVA, puesto que no media contraprestación y, sin embargo, en la medida en que se encuentre vinculado a la vida económica del organismo que la lleva a cabo, es evidente que dicha actividad se realiza en el marco de su actividad empresarial.

De la misma forma, en el ejercicio de una actividad investigadora subvencionada y no destinada a ser cedida a terceros mediante contraprestación, el hecho de que dicha actividad no esté sujeta, por no constituir los fondos que la financian contraprestación de servicio alguno, no debe limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de dicha investigación, como se acreditará en el próximo capítulo; de lo contrario, se estaría empleando una fundamentación contraria a derecho que confundiría la aplicación de, en concreto, los requisitos funcionales anteriormente citados con las limitaciones del derecho a deducir.

La limitación de este derecho tiene su fundamento jurídico en la acreditación de que las operaciones efectuadas en el desarrollo de dicha actividad no queden directamente afectadas al ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo; sólo en ese supuesto dicha limitación tendría efecto, con independencia de que dicha actividad se considere o no sujeta.

No obstante, sin perjuicio de que la no sujeción no implica, necesariamente, que las operaciones efectuadas en el desarrollo de dicha actividad -no sujeta- se realicen al margen de una actividad de carácter empresarial; puesto que el establecimiento de la sujeción si permite alcanzar dicha conclusión, gran parte de los argumentos y criterios empleados para evaluar la sujeción de actividades serán los empleados para, en su caso, determinar el eventual carácter empresarial de las actividades llevadas a cabo en organismos públicos.

En relación, por tanto, con la posibilidad de sujeción de las actividades desarrolladas por organismos públicos, el propio *TJUE* entiende, a estos efectos, que el análisis de la disposición contenida en el artículo 13.1, extensamente detallada en el apartado anterior, pone de manifiesto que para excluir a un organismo público de su consideración de sujeto pasivo en relación con el desarrollo de una actividad económica determinada se requiere la concurrencia simultánea de dos condiciones: una primera, de carácter subjetivo, que supone la consideración de organismo de derecho público; y, una segunda, de carácter objetivo, en virtud de la cual quedaría establecido que la actividad (una vez demostrado su carácter económico, pues de lo contrario su no sujeción estaría ya plenamente justificada) se realiza en el ejercicio de una función pública. Ello, en consecuencia, significa que no todas las actividades ejercidas por los organismos públicos quedan automáticamente excluidas del ámbito del *IVA*, sino únicamente las que correspondan a su misión específica de autoridad pública.

En este sentido, en primer lugar y desde un punto de vista subjetivo, es preciso delimitar quién tiene la condición de organismo de derecho público a los efectos previstos en dicho artículo. Esta condición, si bien queda perfectamente delimitada cuando se trata de estructuras político-territoriales básicas en cada uno de los Estados miembros, no ocurre lo mismo cuando se trata de cualesquiera otras de las diversas personificaciones que dentro de cada Estado miembro pueden quedar incluidas en el concepto genérico de organismo público; como es el caso, entre otros, de las Universidades Públicas objeto de esta investigación.

Sin embargo, el *TJUE* ha considerado englobados en el concepto de organismos públicos, como personas jurídicas de derecho público, a organismos tales como: el Fondo Nacional de Construcción de carreteras griego, sentencia de 12 de septiembre de

2000, asunto C-260/98, *Comisión* contra Grecia; a una determinada autoridad holandesa que explotaba una infraestructura viaria concreta, sentencia 12 de septiembre de 2000, asunto C-408/97, *Comisión* contra Países Bajos; a la autoridad portuguesa que explotaba los puentes sobre el Tajo al paso por Lisboa, sentencia de 8 de marzo de 2001, asunto C-276/98, *Comisión* contra Portugal; y, específicamente, a las Universidades Públicas, sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, *Comisión* contra Alemania, tal y como se detallará posteriormente.

En segundo lugar, desde un punto de vista objetivo, procede determinar qué se entiende por “[...] *actividades desarrolladas en el ejercicio de una función pública* [...]”. En este sentido, resulta de jurisprudencia reiterada que las actividades desarrolladas en el ejercicio de una función pública en el sentido del artículo 13.1 son las que realizan los organismos públicos en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción por tanto de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados, sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino* y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88; de 15 de mayo de 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino*, asunto C-4/89; de 6 de febrero de 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95; de 12 de septiembre de 2000, *República Helénica*, asunto C-260/1998.

En reiteradas ocasiones, por todas, sentencia de 14 de diciembre de 2000, *Fazenda Pública versus Cámara municipal do Porto*, asunto C-446/98, en la que se remite a muchas de las sentencias que acaban de citarse en el párrafo anterior, ha señalado el *TJUE* que corresponde al órgano nacional decisor tomar la decisión al respecto y, para ello, debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida, con el fin de determinar si dicha actividad se desarrolla en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos públicos o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados.

En concreto, las resoluciones más importantes sobre la materia que han generado una doctrina uniforme del *TJUE* son las contenidas en la sentencias, anteriormente mencionadas, de 17 de octubre de 1989 recaída en los asuntos acumulados 231/87 y 129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino* y otros, y en la sentencia de 15 de mayo de

1990, recaída en el asunto C-4/89, también Comune di Carpaneto Piacentino y otros, igualmente relacionados. Las cuestiones se suscitan en el marco de varios litigios entre distintos Ayuntamientos italianos y la Administración Tributaria sobre la sujeción a IVA de determinadas actividades de distinto tipo, como inmobiliarias, funerarias, de distribución de agua o explotación forestal. En la primera de ellas, el *TJUE* concluye que la distinción entre actividades que se realicen en el ejercicio de funciones públicas y otras que no lo hagan no puede basarse en el objeto o fin de la actividad del organismo público. Son las modalidades de ejercicio de la actividad las que a juicio del *TJUE* permiten delimitar el alcance de la sujeción o no de las actividades llevadas a cabo en dichos organismos públicos.

En definitiva, entiende el *TJUE* que son actividades realizadas en el ejercicio de funciones públicas aquellas que el organismo público realice en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción por tanto de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados; aplicando la no sujeción cuando la actividad se ejerce en el marco del derecho administrativo público, no privado, pues en este último caso dichas actividades quedaría sujetas por ejercerse en las mismas condiciones que estos últimos.

Finalmente, tal y como antes se ha mencionado, es de destacar la sentencia de 20 de junio de 2002, recaída en el asunto C-287/00, en relación a la actividad de investigación de las universidades alemanas, en la que el *TJUE*, obligado a analizar en primer lugar su condición de sujeto pasivo llega a la conclusión, coincidiendo con la *Comisión* en este punto, que la existencia de contratos privados relativos a proyectos de investigación entre un centro público y un cliente que regula en concreto el tipo y la importancia de las prestaciones y su contrapartida revela que, en el ejercicio de la actividad controvertida, el desarrollo de *Proyectos de I+D+i* por parte de dichas universidades, se aplican las mismas normas que una empresa privada y, en consecuencia, no puede negarse al citado organismo público la condición de sujeto pasivo en el ejercicio de dicha actividad.

De todo lo anterior se deriva que es intención del legislador comunitario limitar, en definitiva, la no sujeción a aquellas actividades de naturaleza económica realizadas con exclusividad, y en el caso que nos ocupa en el presente trabajo de investigación, por las

Universidades Públicas, en el ejercicio de sus funciones, entendidas en sentido estricto como actividades que, aun siendo de naturaleza económica, son esencialmente reglamentarias y vinculadas al uso de prerrogativas públicas que los citados organismos ejercen dentro del régimen jurídico que les es propio; a excepción, por tanto, de las actividades de naturaleza económica que se desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados que, en consecuencia, quedarán plenamente sujetas e indiscutiblemente consideradas de carácter empresarial y, consecuentemente, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que queden afectados directamente al ejercicio de estas actividades serán, análogamente, deducibles en su totalidad.

Argumento que, por el contrario, en el supuesto de que se concluyera la no sujeción y tal y como se ha querido aclarar en la primera parte de este apartado, no tendría fundamento jurídico válido a efectos de constatar el carácter empresarial. Es decir, si se determinara que el desarrollo de ciertas actividades quedan incluidas en el supuesto de no sujeción, sería un error inducir que el conjunto de operaciones efectuadas en el desarrollo de las mismas, por el mero hecho de su no sujeción, se llevan a cabo al margen de su actividad empresarial y, por lo tanto, no son deducibles. Este extremo, la naturaleza y carácter empresarial de dichas actividades y su eventual repercusión tributaria debería, en consecuencia, acreditarse de otra forma.

3.4 La actividad de los organismos públicos en el ordenamiento español.

Para finalizar este capítulo, analizaremos la transposición al ordenamiento interno español del artículo 13.1 de la *Directiva*, así como de los principios contenidos en la misma, en relación con el carácter empresarial de los *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo por las Universidades Públicas en España. La incorporación del artículo 13.1 de la *Directiva* al Derecho nacional se ha realizado, en concreto, a través de los artículos 5 y 7. 8º de la Ley 37/1992, citada anteriormente, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE, 1992).

Con carácter general, el artículo 4 de la citada Ley, en su apartado Uno, declara en primer lugar sujetas “[...] *las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso,*

con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional [...]”.

A continuación, el artículo 5, en su apartado Uno, considera empresarios o profesionales a efectos del impuesto a:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”

Y añade que:

“[...] No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

[...]”

Además, en su apartado Dos, define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que *“[...] impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios [...]”.*

Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, también resultan de aplicación a las Universidades Públicas que, en consecuencia, tendrán la consideración de empresarios o profesionales, a estos efectos, cuando lleven a cabo actividades de carácter empresarial, es decir, que impliquen la ordenación, por cuenta exclusiva de la Universidad, de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de dichas actividades.

Los citados preceptos que, como se ha mencionado, constituyen la transposición al ordenamiento interno español de los principios que derivan de la *Directiva* en relación al establecimiento y caracterización tanto de la naturaleza económica de determinadas

actividades realizadas por un organismo público, como de su aptitud para llevarlas a cabo, no en el ejercicio de su función pública, sino en las mismas condiciones que los operadores privados, deben ser, en consecuencia, interpretados de conformidad con la jurisprudencia del *TJUE* que extensamente se ha detallado en los apartados anteriores. A estos efectos, en virtud de la jurisprudencia comunitaria, la exclusión de las Universidades Públicas de su consideración de sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad de naturaleza económica requiere la concurrencia simultánea de dos circunstancias:

1º Que las entregas de bienes o prestaciones de servicios controvertidas han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.

2º Que dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios han de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, que el organismo público en cuestión, en este caso la Universidad, actúe en su calidad de sujeto de derecho público.

La aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de las Universidades Públicas, permitiría aislar la parte de la misma que, por su marcado carácter no empresarial, resulta ajena al impuesto. En este sentido, de acuerdo con los artículos 4 y 5 anteriormente mencionados, la actividad de investigación, en forma de *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo por la Universidad, únicamente quedará sujeta al impuesto sobre el valor añadido si, como consecuencia de lo mismos se llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso; quedando, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del citado tributo todas aquellas operaciones que se realicen sin que medie contraprestación alguna por las mismas.

A la vista de lo anteriormente expuesto cabe la posibilidad, como venimos poniendo de manifiesto, que un organismo público, como la Universidad, desarrolle actividades económicas o empresariales que queden sujetas; tal es el caso de los proyectos de investigación que, en particular, se llevan a cabo por la Universidad Pública a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado y al amparo del artículo 83 *LOU*, tal y como se detallará en el siguiente capítulo. Además, en el caso que nos ocupa, y que hemos determinado agrupar bajo el concepto de *Proyectos de I+D+i*, nos encontraríamos, por un lado, con actividades cuyos resultados se destinan directamente

a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva; y, por otro, con actividades sobre cuyos resultados existe la certeza, puesto que se emprenden con esa intención, de que serán destinados en un futuro más o menos incierto a ser cedidos a terceros o bien serán destinados a constituir el sustrato de actividades posteriores cuyos resultados se destinen a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado, de tal forma que, aun cuando el desarrollo de dichas actividades no genera ningún hecho imponible susceptible de imposición, en tanto no se obtengan resultados que lleven aparejada una contraprestación, este hecho no debe limitar el derecho a la deducción del impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de las mismas.

Estos proyectos que, tal y como hemos detallado en el capítulo anterior, suelen ser de investigación aplicada, nada impide que, análogamente, lo sean de investigación básica, en cualquiera de sus vertientes o, incluso de desarrollo experimental o de implementación de cierta innovación, así como proyectos que combinen varias de estas facetas, en distintas fases de cada una de ellas; de tal forma que, su carácter empresarial será inequívoco siempre y cuando, atendiendo al marco legal expuesto en este capítulo, o bien exista una contraprestación por el ejercicio de tal actividad económica o, por otra parte, el desarrollo de la misma no sea consecuencia del ejercicio de una actividad esencialmente reglamentaria y vinculada al uso de prerrogativas públicas que, en ese caso, la Universidad Pública ejercería dentro del régimen jurídico que le resulte de aplicación.

En estas condiciones, dichas actividades económicas, con independencia de que se encuentren, o no, sujetas al *IVA*, quedarían plena e indiscutiblemente consideradas de carácter empresarial y, en consecuencia, quedaría superada la limitación del derecho a la eventual deducción de las cuotas de *IVA* soportadas en las operaciones efectuadas como consecuencia de la adquisición de bienes o servicios que se afecten directamente al ejercicio de las mismas; sin perjuicio, por no tener a estos efectos relación alguna ni con el carácter empresarial ni con la posibilidad de compensación tributaria, de la no sujeción de dichas actividades en el supuesto contemplado en el párrafo anterior en segundo lugar.

CAPÍTULO 4

4 Caso objeto de estudio y resultados de la investigación: la determinación del carácter empresarial de los Proyectos de I+D+i en Universidades Públicas.

Resoluciones, sentencias y jurisprudencia.

La *LOU*, con objeto principalmente de armonizar los sistemas educativos superiores en el marco del Espacio Europeo de Educación Superior, pretende dar respuesta al deseo de la comunidad universitaria de asentar los principios de un espacio común, basado en la movilidad, el reconocimiento de titulaciones y la formación a lo largo de la vida.

El nuevo modelo de enseñanzas aporta una manera diferente de entender la universidad y sus relaciones con la sociedad. Se trata de ofrecer una formación de calidad que atienda a los retos y desafíos del conocimiento y dé respuesta a las necesidades del entorno socio-económico.

Para ello la *LOU* atribuye a la Universidad, en su artículo 1.1, “[...] *el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio [...]*”, señalando, en su artículo 2.1, en el que alude a la autonomía universitaria, que “[...] *el objeto social exclusivo de la Universidad es la educación superior, mediante la realización de las funciones anteriores [...]*”.

En concreto, en lo que a la función de investigación se refiere, el artículo 39 de dicha Ley dispone que “[...] *la investigación científica es fundamento esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad [...]*. Puntualizando, el apartado 3 de dicho artículo, que “[...] *la universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada [...]*”.

El artículo 41 de la mencionada Ley desarrolla, en este sentido, el fomento de la investigación, del desarrollo científico y de la innovación tecnológica en la Universidad, recalcando que la transferencia del conocimiento es una función de las universidades y, finalmente, en este breve repaso de la *LOU*, en el artículo 81 se regula la programación y presupuesto de las Universidades, indicando que éste se nutre, entre otros, de los

precios de enseñanzas propias, de los ingresos procedentes de transferencias, de los rendimientos procedentes de aquellas actividades económicas que desarrollen, así como de los ingresos procedentes de los contratos previstos en el artículo 83. En este último se estipula que “[...] *los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los Departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y su profesorado a través de los mismos o de los órganos, centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación [...]*”.

De todo ello se deduce una cierta particularidad, intrínseca a la Universidad, en lo referente a la actividad que ésta desempeña. En este contexto, a la vista del objeto social exclusivo que la LOU atribuye a la Universidad, “[...] *la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio [...]*”, se presentan, a continuación, los resultados derivados del análisis de casos orientados a evaluar si la Universidad, en el desarrollo de *Proyectos de I+D+i*, da lugar a un sector diferenciado de actividad, distinto al del principal, la educación superior; y, en su caso, determinar su caracterización con apoyo de las resoluciones, sentencias y jurisprudencia que, en relación con el eventual establecimiento del carácter empresarial de los *Proyectos de I+D+i*, se han generado hasta la fecha.

4.1 Estructura de la investigación a través del estudio de casos.

Como ha quedado explícitamente detallado, del actual ordenamiento jurídico, tanto interno como comunitario, así como de la extensa jurisprudencia que dicho ordenamiento ha suscitado, puede deducirse que en la medida en que, en concreto, los *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo por las Universidades Públicas sean directamente el origen de entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, es decir, mediando contraprestación, quedará acreditada su naturaleza económica o carácter empresarial; o, equivalentemente, que las operaciones efectuadas en el desarrollo de

dichos proyectos quedaran plenamente sujetas y, por consiguiente, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición de bienes o servicios en el desarrollo de los mismos serán, en su totalidad, susceptibles de deducción o compensación en la correspondiente liquidación tributaria.

La cuestión que se suscita con mayor controversia, y a la que se dedica este último capítulo, reside en la determinación del carácter empresarial de dichas actividades, los *Proyectos de I+D+i*, cuando se llevan a cabo sin que medie contraprestación directa, es decir, entrega de bienes o prestación de servicios.

Para ello, se procede, seguidamente, a la recopilación y exposición de los fundamentos y resultados que emanan de situaciones conceptualmente idénticas al caso de estudio objeto del presente trabajo y que, en consecuencia, pueden ser extrapolables y de plena aplicación.

En concreto, en primer lugar, se abordará el cuerpo doctrinal conformado por el extenso conjunto de resoluciones emitidas, a estos efectos, por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en adelante, *TEAC*⁶, y, en concreto las resoluciones, que se adjuntan al presente trabajo de investigación, de 22 de junio de 2000, con número de resolución 682/1999; de 7 de marzo de 2001, con número de resolución 476/1999; y, de 16 de mayo de 2007, con número de resolución 4552/2004; así como, mucho más recientemente, la resolución 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012, todas ellas dedicadas, íntegramente, a este asunto específico.

Además, con carácter previo a la exposición de los fundamentos y resultados derivados de dichas resoluciones, se analizará la naturaleza de las distintas actividades encomendadas a la Universidad Pública. Para ello, siguiendo la misma línea argumental que se ha adoptado en capítulos anteriores, nos apoyaremos tanto en el vigente marco legal que constituye el actual ordenamiento jurídico, interno y comunitario, como en los principios que se extraen de la extensa jurisprudencia del *TJUE* y que, en concreto, hagan referencia a las actividades encomendadas a las Universidades Públicas, así

⁶ Los Tribunales Económico-Administrativos resuelven las reclamaciones que, en dicho ámbito, constituye la impugnación de los actos de la Administración Tributaria y permite acceder, posteriormente y en su caso, a la vía judicial. A pesar de su denominación de tribunales, no son órganos jurisdiccionales y, pese a la independencia funcional de la que gozan, hay que destacar que se integran en el Ministerio de Economía y Hacienda, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y, dentro de ésta, en la Secretaría General de Hacienda.

como, en particular, a su eventual relación con los *Proyectos de I+D+i*, cuya caracterización es objeto de este trabajo.

Y, finalmente, sendas sentencias de la **Audiencia Nacional**, promovidas, en concreto, por las Universidades Públicas de Cantabria y Santiago de Compostela, cuyos textos íntegros se adjuntan a este trabajo de investigación y que, precisamente, constituyen los dos únicos actos que, hasta el momento actual y en este sentido, han dado lugar al más alto pronunciamiento jurídico al respecto, serán también tratadas por versar, específicamente, del caso de estudio objeto de esta investigación. Todo ello sin perjuicio del resultado final, a estos efectos, de este controvertido asunto, puesto que se está a la espera del pronunciamiento del Tribunal Supremo al estar recurridas, en casación, ambas sentencias.

4.2 Actividades en la Universidad Pública.

La Universidad Pública realiza, principalmente, una actividad de enseñanza que, en la medida en que se encuentra dentro de los parámetros fijados en la legislación actual, queda, desde el punto de vista tributario extensamente expuesto anteriormente, sujeta y exenta.

En concreto, atendiendo a la normativa comunitaria, artículo 132. 1. i) de la *Directiva*, los Estados miembros eximirán “[...] *la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables [...]*”.

El citado precepto no menciona las actividades de investigación de las Universidades Públicas, si bien, atendiendo a la jurisprudencia del *TJUE*, entre otras, sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, *Comisión contra Alemania*, que se adjunta al presente trabajo de investigación, puede observarse el criterio general adoptado por

dicho tribunal en un asunto en que el problema que se planteaba era la exención, o no, de las actividades de investigación efectuadas por las universidades públicas.

En concreto, el *TJUE* indica, a estos efectos, que no debe darse al concepto de prestaciones “*directamente relacionadas*”, que no viene definido en la *Directiva*, una interpretación particularmente restrictiva o estricta “[...] *ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de ésta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA [...]*”, debiendo, en consecuencia, y en atención a dicha finalidad de la exención, concluir que estas actividades de investigación estarán exentas cuando estén directamente relacionadas con la enseñanza universitaria.

Además, en dicha sentencia, añade el *TJUE* que “[...] *someter a sujeción la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria [...]*”, indicando, en relación con estos proyectos retribuidos que “[...] *si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional [...]*”.

De hecho, la delimitación entre investigación y enseñanza la lleva a cabo el propio *TJUE* de forma inmediata a la anterior conclusión, cuando señala que “[...] *en efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación [...]*”.

Es decir, se reconoce, como también se ha señalado que lo reconoce el propio legislador interno en la *LOU*, que una de las finalidades de la Universidad Pública, sin perjuicio de la educación superior, es la investigación.

Ahora bien, en sentido contrario a lo estipulado para la enseñanza universitaria, entendida, desde el punto de vista tributario, como actividad sujeta pero exenta, las

actividades de investigación encargadas y retribuidas a las Universidades Públicas, es decir, la realización de proyectos a título oneroso por parte de las mismas, no está comprendida en el ámbito de aplicación de la exención anterior; siendo ésta la conclusión a la que llega el *TJUE*, en interpretación de la norma comunitaria, y en virtud de la cual declaraba que, en este sentido, la República Federal Alemana había incumplido las obligaciones que impone la *Directiva* al haber eximido del *IVA* las actividades de investigación realizadas por las Universidades Públicas.

En esta misma sentencia, adicionalmente, se parte de la premisa de que “[...] *en la vida universitaria, la investigación y la enseñanza están estrechamente vinculadas*”, añadiendo que, con independencia de esto último, “[...] *las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso deben estar sujetas y no exentas desde el punto de vista de su gravamen. En consecuencia, cuando una universidad realiza una investigación retribuida, tales servicios de investigación están sujetos al IVA. En cambio, cuando la investigación no es retribuida, la cuestión del IVA no se suscita [...]*”, es decir, no queda gravada por este impuesto; sin que ello implique que no tenga carácter empresarial, tal y como extensamente se ha detallado en el capítulo anterior en relación al error, no ajustado a derecho, que supone afirmar que una operación efectuada al amparo de una actividad no sujeta, es realizada al margen de la actividad empresarial del sujeto pasivo.

Finalmente, en dicha sentencia, se indica que no se considera “[...] *especialmente difícil distinguir los servicios retribuidos -que necesariamente serán objeto de contratos- de las actividades de enseñanza general [...]*”.

Matizando, en su escrito de conclusiones que “[...] *la definición de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria, en sentido del artículo 13 de la Directiva, abarca las prestaciones de servicios o las entregas de bienes directamente necesarias para la enseñanza, como por ejemplo, la adquisición de material pedagógico. Sin embargo, el hecho de que las actividades de investigación puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia de una relación jurídica entre ambas [...]*”.

De todo ello hay que deducir la estrecha interrelación o vinculación entre enseñanza e investigación, de hecho ésta es, en términos de la norma reguladora de las Universidades Públicas, la *LOU*, fundamento de la docencia.

Pero, sin embargo, de la jurisprudencia citada en los párrafos anteriores se desprende que, aún si se aceptase que el resultado de las actividades más primarias en materia de investigación, las denominadas en este trabajo como actividades de investigación básica pura, fuera empleado para la actividad de enseñanza, no quedaría probado, tal y como se detallará posteriormente en la exposición de resultados, ni resultaría per se de la propia naturaleza de una y otra actividad, el establecimiento de una misma relación jurídica y, en consecuencia, económica o empresarial.

Por último, la acreditación de la existencia de estos dos sectores diferenciados de la actividad encomendada a las Universidades Públicas, queda perfectamente establecida si se acude a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, (en adelante, *CNAE*), de tal forma que, tal y como establece la legislación de referencia, se considerarán actividades económicas o empresariales distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes de *CNAE*.

A estos efectos, hay que señalar que el Decreto por el que se aprueba la *CNAE* (BOE, 2007), clasifica las actividades económicas con un desglose de hasta cuatro dígitos, constituyendo “*grupos*” las actividades clasificadas con tres dígitos. Es decir, se establece un criterio legal en virtud del cual se entenderá que son actividades económicas distintas las que se correspondan a grupos diferentes en la referida clasificación; entendiéndose por “*grupo*”, tal y como indica dicha norma, el conjunto de las actividades clasificadas con un desglose de tres dígitos.

En el caso que nos ocupa, la investigación podría clasificarse en cualquiera de los grupos 721 o 722 de la *CNAE*, mientras que, por otro lado, la actividad docente o educativa que desarrolla la Universidad Pública estaría incluida en el grupo 851, dedicado a la “Educación Postsecundaria”; que viene a confirmar, en refuerzo de lo anteriormente expuesto, la existencia de dos sectores diferenciados de actividad en el desarrollo de las funciones propias de la Universidad Pública.

4.3 Carácter empresarial de los Proyectos de I+D+i en Universidades Públicas: **Resultados de la refundición de criterios incluidos en resoluciones y sentencias.**

Como se ha detallado en apartados anteriores, entre las actividades de las Universidades Públicas se encuentra la realización de los denominados *Proyectos de I+D+i*. Esta labor investigadora, que, tal y como terminamos de explicitar, constituye un sector diferenciado del de la docencia o enseñanza superior, se financia fundamentalmente a través de subvenciones públicas, ya sean del Estado (por medio de los diferentes Ministerios u organismos dependientes), de las distintas Administraciones Autonómicas y Locales o de la Unión Europea u otras entidades supranacionales con competencias en esta materia; así como, en el caso particular de ciertos proyectos, a través de las contraprestaciones establecidas en condiciones de mercado y derivadas de contratos celebrados al amparo del artículo 83 de la LOU.

De acuerdo con esto, en el marco del sector diferenciado de actividad que constituye la investigación, y que se articula a través de *Proyectos de I+D+i*, así como otras actividades afectas y directamente relacionadas con los mismos, tales como: adquisición de infraestructuras y equipos de investigación, contratación de personal técnico, personal de apoyo o personal en formación en el marco de dichos proyectos, participación en congresos, científicos o técnicos, jornadas de preparación de propuestas de acceso y participación en fondos públicos destinados a proyectos, etc; pueden distinguirse, a efectos de análisis y de entre todas las actividades mencionadas, dos tipos de **actividades o *Proyectos de I+D+i*** llevados a cabo por la Universidad:

- Las **actividades o *Proyectos de I+D+i_básica***, cuyo objetivo es la obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos, con la finalidad de impulsar el avance tecnológico y que, generalmente, se encuentran financiadas por el sector público.
- Las **actividades o *Proyectos de I+D+i_aplicada***, cuyo objetivo es transferir resultados de carácter científico o técnico, que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración y que, habitualmente, se encuentra cofinanciada por el

sector público, a través de ayudas y subvenciones, y por empresas, a través de contraprestaciones fijadas en condiciones de mercado.

En este sentido, debe advertirse también que, como se desprende de la propia *LOU*, las Universidades pueden realizar actividades de investigación en cumplimiento de su función pública, pues tienen como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica y la transferencia del conocimiento a la sociedad.

Se trataría, por tanto, de actividades o *Proyectos de I+D+i* que, con independencia de su agrupación en básica o aplicada, se desarrollan sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda obtenerse de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, o transferencia del conocimiento, al conjunto de la sociedad; en este supuesto, la Universidad Pública, en el desarrollo de dichas actividades o *Proyectos de I+D+i*, se constituye como un centro de gasto, un mero instrumento de gestión de un servicio público, sin que exista ninguna finalidad económica última, onerosidad ni contraprestación alguna.

Estas posibles situaciones, que abarcan la totalidad del espectro de actividades o *Proyectos de I+D+i* en Universidades Públicas, han sido extensamente tratadas en numerosas resoluciones del *TEAC*, las cuales, en relación con el carácter empresarial de dichas actividades y tras su exhaustivo análisis, pasamos a unificar bajo una argumentación común.

En efecto, subyace del conjunto de resoluciones del *TEAC* anteriormente citadas, que la cuestión radica en determinar si las actividades de investigación, que constituyen uno de los sectores diferenciados de las Universidades Públicas, en su articulación en forma de *Proyectos de I+D+i* u otras actividades afectas a investigación, se encuentran también relacionadas jurídicamente con la enseñanza superior, en su totalidad o en parte, es decir, con el otro de los sectores diferenciados identificados en la Universidad Pública. En cuyo caso, dichas actividades o *Proyectos de I+D+i*, en la parte o agrupación de las mismas vinculadas a ambos sectores, deberían tener un tratamiento, en coherencia, diferente al que corresponde a cada uno de los anteriormente sectores de la actividad en Universidad Públicas y, por supuesto, dicho tratamiento debería tener en cuenta la especial relación común con ambos sectores.

Los resultados principales del planteamiento de esta cuestión, reiteradamente establecidos por el TEAC, pueden resumirse de la siguiente forma:

- Respecto de la vinculación entre actividades o *Proyectos de I+D+i_básica* y aplicada, esta conexión es clara, por cuanto los proyectos de investigación básica constituyen la base sobre la que posteriormente se desarrollarán otros proyectos de investigación aplicada. Es cierto que los proyectos de investigación aplicada no siempre se inician sobre la base de los resultados obtenidos por proyectos de investigación básica, ya que puede que se trate de proyectos encargados por terceros a la Universidad para investigar algo concreto a cambio de una contraprestación, pero también es cierto que en numerosas ocasiones los proyectos de investigación aplicada parten de los resultados de la investigación básica, es decir, obtenidos unos conocimientos en un proyecto de investigación básica se decide darles una aplicación práctica en un nuevo proyecto de investigación aplicada a la espera de su eventual introducción en el mercado.
- Por otro lado, la vinculación entre las actividades o *Proyectos de I+D+i_básica* y la enseñanza superior universitaria es, para el TEAC, evidente, como consecuencia de los siguientes dos niveles de relación:
 - El primero, de carácter general, fundamentado en que las Universidades Públicas pueden contratar, en régimen laboral, personal docente e investigador; así mismo, las Universidades pueden contratar personal docente, investigador, técnico u otro personal de administración y servicios, para el desarrollo de actividades o proyectos concretos de investigación científica o técnica. Así, hay personal contratado para realizar tareas docentes o de investigación y personal contratado para realizar tareas docentes y de investigación. La investigación básica y la enseñanza se relacionan, por tanto, en un primer nivel, que es el personal encargado de desarrollar las actividades que, como se ve, en muchas ocasiones coincide.
 - Además de esto, en un segundo nivel, como ya se ha puesto de manifiesto, la investigación básica consiste en trabajos experimentales o

teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada. Una vez desarrollado un proyecto de investigación básica y obtenidos unos conocimientos nuevos, con independencia que se plasmen posteriormente los resultados en proyectos de investigación aplicada, lo cierto es que sin duda dichos conocimientos se utilizarán en el sector de la enseñanza, es decir, los nuevos conocimientos adquiridos entrarán a formar parte de los planes de enseñanza de la Universidad.

En síntesis, es doctrina ampliamente reiterada por el *TEAC*, a estos efectos, que las actividades o *Proyectos de I+D+i_básica* son el sustrato de las actividades o *Proyectos de I+D+i_aplicada* porque los nuevos conocimientos adquiridos se trasladarán a nuevos proyectos de investigación aplicada; pero la investigación básica también es el sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante actividades o *Proyectos de I+D+i_básica*.

Con ello el *TEAC* trata de fortalecer, erróneamente, el argumento de fondo que se deduce de estas consideraciones, puesto que, si los *Proyectos de I+D+i_básica* no suponen la prestación de servicios a unos destinatarios específicos que la retribuyan, puesto que dichos proyectos se financian íntegramente a través de subvenciones públicas, en forma de ejecución del propio presupuesto del organismo que las lleva a cabo o a través de transferencias corriente y de capital; y, más bien, o están dirigidos a la sociedad (en cumplimiento de su función pública), o sirven de apoyo a la enseñanza y a la investigación aplicada, entonces, concluyen todas y cada una de las resoluciones emitidas, a estos efectos, por el *TEAC*, dichas actividades o *Proyectos de I+D+i_básica* no pueden quedar sujetos al correspondiente tratamiento tributario y, consecuentemente, queda limitado el derecho que se tendría, en el supuesto de considerar que dichas actividades son desarrolladas en el ejercicio de la actividad empresarial propia de la Universidad Pública, a la deducción de las cuotas del IVA soportas en las operaciones efectuadas en el desarrollo de dichas actividades o *Proyectos de I+D+i_básica*.

Sin embargo, la anterior argumentación no puede tener validez en derecho, una vez tenido en cuenta el actual ordenamiento jurídico en esta materia, interno y comunitario, así como la extensa jurisprudencia que emana de las numerosas resoluciones del *TJUE* detalladas en el presente trabajo.

En este sentido, es conveniente recordar, tal y como se manifestaba en el capítulo anterior que, si bien la consecuencia inmediata de la sujeción es la potencial deducibilidad de las cuotas de *IVA* soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de dichas actividades, cuando nos encontramos ante una actividad no sujeta, por ejemplo, por estar financiada sin contraprestación de servicio alguno, se suele cometer el error de concluir que dicha no sujeción implica que las operaciones efectuadas en el desarrollo de la misma son realizadas al margen del ejercicio de una actividad empresarial, económica o profesional.

La confusión reside en el hecho de que el origen o la naturaleza de los fondos con los que se financian las actividades de investigación no puede determinar la eventual deducibilidad de las cuotas de *IVA* soportadas en la adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de dichas actividades, sino que, más bien, lo que determina este hecho es el destino de los bienes o servicios a los que dichos fondos son aplicados; de tal forma que, el único argumento posible de cara a evaluar la aptitud para ser deducidos es determinar si dichas actividades o *Proyectos de I+D+i*, cualquiera que sea su tipología, se desarrollan en el ejercicio de una actividad empresarial. En cuyo caso, la posibilidad de deducción, en la misma medida que los proyectos objeto de contraprestación, sería plenamente válida.

Así, en el caso de actividades o *Proyectos I+D+i* financiados con fondos públicos, la adquisición de bienes y servicios destinados a llevar a cabo dichas actividades supone, en general, periodos largos de maduración de dichas inversiones que, incluso en ocasiones, pueden no concretarse en nada; aunque no por ello deba entenderse que no forman parte de la actividad empresarial propia de la Universidad Pública en la que se llevan a cabo y en el marco del sector diferenciado de la investigación, tal y como constatan las sentencias de la Audiencia Nacional que, como cierre de este trabajo, pasamos a detallar para, por último, proceder análogamente a la refundición de sus resultados.

Se trata, en concreto, de las sentencias, que también se adjuntan, promovidas por las Universidades Públicas de Cantabria y de Santiago de Compostela y dictadas por la Audiencia Nacional; sin perjuicio de que, en ambos casos, dichas sentencias están a expensas de adquirir firmeza jurídica por encontrarse recurridas, en casación, ante el Tribunal Supremo.

En ambas situaciones, la discrepancia reside en la consideración del carácter empresarial de las actividades o *Proyectos de I+D+i* básica y, en el caso concreto de los asuntos tratados en las mismas, en la determinación del régimen de deducción aplicable en las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en dichas actividades y proyectos.

En ambos casos, era objeto de recurso el hecho de considerar jurídicamente vinculadas las actividades anteriores y la actividad de enseñanza propia de la Universidad, de tal forma que los resultados y conocimientos obtenidos en el marco del desarrollo de actividades o *Proyectos de I+D+i* básica pasaba a carecer de virtualidad práctica para, una vez obtenidos, ser empleados en la enseñanza universitaria; sin perjuicio de que, igualmente, dichos resultados pudieran ser empleados en actividades o *Proyectos de I+D+i* y, finalmente, destinados a ser cedidos a terceros en términos de mercado.

Mantener esta argumentación implica sostener que dichas actividades, por no suponer prestación de servicios a unos destinatarios específicos que las retribuyan, están dirigidas a la sociedad y sirven de apoyo a la enseñanza y a la investigación aplicada y, en consecuencia, que la vinculación de las mismas con la enseñanza supone que estas actividades resultan afectas tanto a la actividad principal de las Universidades, la educación superior, como a la actividad de investigación aplicada, los dos sectores diferenciados de actividad en Universidades Públicas.

Y, en coherencia, lo que trasciende de lo anteriormente expresado es que todos aquellos gastos en que se incurra como consecuencia del desarrollo de dichas actividades resultan afectos tanto a enseñanza como a investigación y, por ello, no pueden ser objeto de deducción en su totalidad, en cuanto no queda acreditado su afectación exclusiva al sector de la investigación, sino a uno común tanto para la enseñanza como para los proyectos de investigación retribuidos.

Sin embargo, las sentencias anteriormente mencionadas son absolutamente contrarias a esta argumentación. En concreto:

- Por un lado, no se comparte y, en consecuencia, se deja sin efecto, la consideración de que la investigación básica se vincule a la enseñanza por el hecho de que exista coincidencia “[...] *en muchas ocasiones [...]*” entre el personal docente y el personal investigador. La propia regulación legal, reproducida al inicio de este capítulo, justifica tal circunstancia, y el hecho de que haya personal sólo investigador, o solo docente, pero también personal investigador y docente, “[...] *no implica que los frutos de la investigación básica se dediquen a la docencia [...]*”, como queda explícito en ambas sentencias.
- En segundo lugar, con objeto de resolver la cuestión relativa a si los resultados obtenidos en materia de investigación básica pueden utilizarse para la investigación aplicada en la misma medida que para la enseñanza, se pone de manifiesto el absoluto desacuerdo en dicha apreciación puesto que “[...] *nada indica que exista esa vinculación automática de la investigación básica y la enseñanza, ni que los gastos realizados en el curso de dicha investigación básica resulten, por tanto, afectos, a ambas [...]*”; tal y como, en ambas sentencias, se indica.
- Finalmente, se insiste, en ambos casos, en que “[...] *aun si se aceptase que el resultado de la investigación básica es empleado en actividades docentes en la Universidad, este hecho, por sí mismo, no sería suficiente para establecer la relación jurídica entre dichas actividades [...]*”.

En síntesis, tanto enseñanza como investigación, básica o aplicada, son actividades reguladas por separado en la *LOU*, títulos VI y VII. En concreto, el artículo 39 alude a ambos tipos de la actividad aquí cuestionada, la investigación básica y aplicada, otorgándoles un mismo régimen, calificándolas como función básica de la Universidad y considerándolas, en todo caso, fundamento de la docencia, pero sin que ello suponga una disgregación explícita de la una sobre la otra.

Además, la exención del IVA para la docencia en Universidades Públicas lo es, sólo, en la entrega de bienes y prestación de servicios directamente relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria y el propio *TEAC*, en la anteriormente mencionada resolución de 22 de junio de 2000, admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas en el desarrollo de la misma “[...] *con independencia de que ese esfuerzo inversor tarde más o menos tiempo en transformarse en productos o servicios objeto de contraprestación [...]*”.

En este marco legislativo presumir, en concreto, que la adquisición de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos sólo a la investigación básica puede, por su naturaleza y características, afectar a otras actividades universitarias (concretamente la enseñanza) y que, por ello, a efectos de sujeción, debe entenderse de utilización común en ambos sectores (enseñanza e investigación aplicada), no parece resultar admisible.

Máxime a la vista de la posición del *TJUE* conforme a la *Sexta Directiva*. Baste la referencia a las sentencias, antes mencionadas, *Optigen Ltd (C-354/03)*, *Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03)*, *Bond House Systems Ltd (C-484/03)*, y *C-63/2004*, caso *Centralan Property Ltd*; que, básicamente, establecen que “[...] *el derecho a deducción establecido en la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse [...]*”.

En este sentido indican ambas sentencias, en relación a este intento de limitación, su absoluta improcedencia cuando la consecuencia de esta presunción supone pasar de un porcentaje del 100% de deducción a un porcentaje mucho menor, desnaturalizando la diferenciación de actividades y vaciando de contenido su distinción legal, al instaurar una norma especial que limita, contradictoriamente al espíritu del derecho comunitario, el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones, uno de los medios más habituales de financiación de la investigación básica; todo ello, no obstante, sin perjuicio de que ambas, investigación básica y aplicada, entendidas como un único conjunto, constituyan fundamento esencial de la docencia y, ambos sectores, enseñanza e investigación, sean complementarios.

Queda explícito, en ambos casos, que el desarrollo de dichas actividades por parte de la Universidad suple la escasa capacidad inversora de la mayor parte de las empresas que, a estos efectos, si pueden, en cambio, aprovecharse de los mismos para, en condiciones de mercado, proceder a su eventual contratación en el ámbito mercantil.

Corolario que pone de manifiesto, en conclusión, que el hecho de que se tarde más o menos tiempo en que el desarrollo de dichas actividades se traduzca en productos o servicios concretos no debe oscurecer la claridad del planteamiento empresarial del conjunto de actividades o *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo en la Universidad; que, a estos efectos, actúa como lo haría el accionista que realiza sucesivos desembolsos capitalizando la sociedad mercantil en cuya trayectoria confía.

CAPÍTULO 5

5 Conclusiones y aplicabilidad de los resultados.

No cabe duda de que la vocación de todo esfuerzo destinado al desarrollo de actividades de I+D e innovación es la búsqueda de su aplicación última. La investigación científica, al margen de quien la lleve a cabo, es el inicio de todo proceso productivo, sin perjuicio de que, en ocasiones, sus frutos no son inmediatamente trasladables a las necesidades y circunstancias del mercado en el entorno al que se tiene acceso.

En el ámbito de los organismos públicos y, en concreto, de las Universidades, atendiendo a la legislación aplicable, se desprende que realizan además de su actividad principal, la educación superior, una actividad de investigación orientada a las necesidades reales del entorno socioeconómico; siguiendo las pautas y objetivos que le son marcados y poniendo los resultados obtenidos a disposición del sector productivo, tanto público como privado.

Para ello, las Universidades se financian principalmente con los fondos recibidos de los presupuestos del estado o de la autonomía a la que pertenecen, en forma de transferencias corrientes o de capital; pero, también, y de manera creciente en los últimos años, con los ingresos procedentes de otras administraciones públicas con competencias en I+D e innovación (de ámbito internacional, europeo, nacional, autonómico y local), de organismos públicos de investigación y, en el caso de ciertos proyectos, a través de las contraprestaciones derivadas de contratos con empresas nacionales y extranjeras, tanto públicas como privadas.

Dicha actividad investigadora en su conjunto, cuya caracterización ha sido objeto de la presente tesis, y que se ha conceptualizado bajo la denominación de actividades o *Proyectos de I+D+i*, persigue, en síntesis, contribuir al avance tecnológico y ser un motor para el desarrollo social y económico del país, impulsando la transferencia al sector productivo de los resultados obtenidos y atendiendo tanto a la investigación básica como a la aplicada, tal y como se establece como objetivo prioritario en la norma que regula la razón de ser de las Universidades, la *LOU*.

Por otro lado, tal y como se deduce de la extensa jurisprudencia detallada en el capítulo 3, es decir, superada la controversia que suscita la realización de dichas actividades en el seno de un organismo público, se pone de manifiesto que no se trata de actividades desarrolladas en el ejercicio de una función pública; dicho de otra forma, que, aun siendo de naturaleza económica, no se trata de actividades esencialmente reglamentarias y vinculadas al uso de prerrogativas que las Universidades ejercen, de forma exclusiva, dentro del régimen jurídico que les es propio, algo que, de ser así, limitaría su caracterización.

Más bien, todo lo contrario, tal y como se detalla en el capítulo 4, tanto en el caso particular de aquellas actividades, las referidas en el desarrollo de la tesis como *Proyectos de I+D+i_aplicada*, que se llevan a cabo en las Universidades al amparo del artículo 83 de la *LOU* a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado; como, con carácter general, en el caso más habitual, referido en la tesis como *Proyectos de I+D+i_básica*, de actividades cuyos resultados no se destinan directamente a ser cedidos a terceros, sino sobre los cuales existe la certeza, puesto que se emprenden con esa intención, de que serán destinados en un futuro más o menos incierto a ser cedidos a cambio de una contraprestación, bien en condiciones de mercado, o bien a través de procedimientos en concurrencia competitiva.

Así como, análogamente, en el caso de aquellas actividades o *Proyectos de I+D+i_básica* que se emprenden para ser destinados a constituir el sustrato de otras actividades posteriores; cuyos resultados esté previsto que se destinen a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado, de tal forma que, aun cuando el desarrollo de dichas actividades no genera ningún hecho imponible, en tanto no se obtengan resultados que lleven aparejada una contraprestación, este hecho no debe entenderse en el sentido de que dichos *Proyectos de I+D+i* hayan sido llevados a cabo al margen de una actividad empresarial.

En este sentido, este amplio espectro de actividades en que se materializan los *Proyectos de I+D+i* llevados cabo en las Universidades Públicas, tal y como se ha puesto de manifiesto en el capítulo 2, tiene de particular que, entre otras circunstancias, dichas actividades requieren de grandes inversiones y, a su vez, dichas inversiones resultan, en la mayor parte de los casos, de muy lenta maduración.

En dicho contexto es precisamente donde, de entre el conjunto de actividades que constituyen los *Proyectos de I+D+i*, las actividades que a efectos de la determinación de su carácter empresarial suscitan mayor controversia, es decir, los *Proyectos de I+D+i_básica*, adquieren su importancia, tal y como los pronunciamientos de, hasta el momento, las más altas instancias judiciales han venido a corroborar; sin perjuicio de lo que en relación a este controvertido asunto pueda resolverse, en casación, una vez se pronuncie al respecto el tribunal supremo.

En efecto, dichas actividades, financiadas a través de las mencionadas transferencias corrientes y de capital en forma de ayudas públicas y subvenciones, suplen la escasa capacidad inversora de la mayor parte de las empresas privadas que sí pueden, en cambio, adquirir los modelos o aprovecharse de los ensayos y prototipos obtenidos por las Universidades en el desarrollo de las mismas; así como disponer de todo un personal altamente cualificado, el personal docente e investigador de las Universidades, al que acudir de forma puntual y sólo cuando surja la necesidad de contar con este valor añadido.

Es indudable, en consecuencia, que es responsabilidad de las Universidades, a la vista del papel que en este sentido les atribuye la *LOU*, ordenar factores de producción, materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes y servicios, tal y como se establece en el marco legislativo de aplicación que, de manera extensa, ha sido precisado en el capítulo 3 al definir lo que debe entenderse por actividad empresarial.

Se puede afirmar, en conclusión, sin la más mínima connotación subjetiva que, en el desarrollo de estas actividades o *Proyectos de I+D+i*, especialmente en el caso de actividades de investigación básica, las Universidades actúan como lo hace el accionista que realiza sucesivos desembolsos capitalizando la sociedad en cuya trayectoria confía; el hecho de que se tarde más o menos tiempo en que ese esfuerzo inversor se traduzca en productos o servicios concretos no debe, a estos efectos, oscurecer la claridad del planteamiento empresarial del conjunto de actividades o *Proyectos de I+D+i* llevados a cabo en estos organismos.

6 Bibliografía.

1. Aho, E.; Cornu, J.; Georghiou, L.; Subirá, A. (2006). “Creating an innovative Europe”. Report of the independent expert group on R&D and innovation. European Communities, Belgium.
2. Ayala F.J. (1995). “La Ciencia Española en la Última Década”. Política Científica, pág. 5-12.
3. BOE (1986). Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica. Boletín Oficial del Estado, número 93.
4. BOE (1992). Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, número 312.
5. BOE (2001). Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. Boletín Oficial del Estado, número 307.
6. BOE (2004). Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, número 61.
7. BOE (2007). Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. Boletín Oficial del Estado, número 89.
8. BOE (2007). Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE). Boletín Oficial del Estado, número 102.
9. BOE (2011). Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación. Boletín Oficial del Estado, número 131.
10. Bontis, N. (1996). “There’s a price on your head: Managing intellectual capital strategically”, Business Quarterly, Summer.

11. Brooking, A. (1996). "Intellectual Capital: Core Asset for Third Millennium Enterprise". International Thomson Business Press, London.
12. Bush W. (1945). "As we may think". The Atlantic Review.
13. Castells M. et al. (1986). "Nuevas tecnologías, economía y sociedad en España". Alianza Editorial, Madrid.
14. Castells, M. (1996). "La era de la información: economía sociedad y cultura". Vol. I La sociedad red. Alianza Editorial, Madrid.
15. Cañibano, L.; García-Ayuso, M.; Sánchez, M.P. (2000). "Shortcomings in the Measurement of Innovation: Implications for Accounting Standard Setting". Journal of Management and Governance, Num. 4, pp. 319-342.
16. Cañibano, L.; Sánchez, P.; García-Ayuso, M.; y Chaminade, C. (2002). "Guidelines for Managing and Reporting on Intangibles (Intellectual Capital Statements)". Vodafone Foundation. Madrid.
17. C. E. (1995). Libro Verde de la Innovación. Comisión Europea, diciembre de 1995.
18. Comisión Europea (1995). "Libro Verde de la Innovación". European Commission Publications, Bruselas.
19. Chesbrough, H. (2003). "Open Innovation: The New Imperative for Creating and Profiting from Technology". Harvard Business School Press, Boston.
20. COTEC. (2001). "Innovación Tecnológica. Ideas Básicas". Innovación Práctica. Fundación COTEC para la Innovación Tecnológica, Madrid.
21. DOCE (1977). Sexta Directiva 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. Diario Oficial de la Comunidad Europea, 77/388/CEE.

22. Dosi, G. (1988). "Sources, Procedures, and Microeconomic Effects of Innovation". *Journal of Economic Literature*, 26(3): 1120-1171.
23. Dragonetti, N.C.; Ross, G. (1998). "Efficiency and Effectiveness in Government Programmes: An Intellectual Capital Perspective". 2nd World Congress on Intellectual Capital. McMasters University, Hamilton, Ontario, Canada.
24. DOUE (2006). Marco Comunitario sobre Ayudas Estatales de Investigación y Desarrollo e Innovación. Diario Oficial de la Unión Europea, C323/1.
25. DOUE (2006). Directiva, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea, 2006/112/CE.
26. DOUE (2010). Versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Unión Europea, de 30 de marzo de 2010. Diario Oficial de la Unión Europea, C325/33.
27. Edvisson, L.; Malone, M.S. (1997). "Intellectual Capital. Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower". Harper Collins Publishers, Inc.
28. Freeman, C. (1995). "The National System of Innovation in Historical Perspective". *Cambridge Journal of Economics*, 19(1): 5-24.
29. García Camarero E. (1970). "La Polémica de la Ciencia Española". Alianza Editorial, Madrid.
30. Jensen, M. C. (1983). "Organizational Theory and Methodology". *The Accounting Review*. Vol. 58.
31. Jensen, M. C. (1993). "The Case Method and Science". Working paper. Harvard University.
32. Hagedoorn, J.; Narula, R. (1996). "Choosing modes of governance for strategic technology partnering: International and sectoral differences". *Journal of International Business Studies*, 27(2): 265-284.

33. Henkel, J. (2006). "Selective revealing in open innovation processes. The case of embedded Linux". *Research Policy*, 35(7): 133-144.
34. Kaplan, R. (1986). "The role for empirical research in management accounting". *Accounting Organization and Society*. Vol. 11.
35. Kaplan, R.; Norton, D. (1992). "The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance". *Harvard Business Review*, 70(1), pp. 71-79.
36. Kline, S.; Rosenberg, N. (1986). "An overview of innovation". En Landau, R.; Rosenberg, N. (Eds). *The positive sum strategy*. National Academy Press, Washington. pp. 275-305.
37. Lakhani, R.; Von Hippel, E. (2003). "How open source software works: 'free' user-touser assistance." *Research Policy*, 32(6): 923-943.
38. Lundvall, B. (1992). "National systems of innovation: towards a theory of innovation and interactive learning". Printer Publishers, London.
39. Martín Municio, A. (2000). "Desafíos de Europa en el Siglo XX". Encuentro de Bilbao de la Academia Europea de Ciencias y Artes.
40. Mason Stephen T. (1984-1986). "Historia de las Ciencias" (5 tomos). Alianza Editorial (LB), Madrid.
41. Mathias P.; Davies J.A. (1991). "Innovation and Technology in Europe. From the Eighteenth Century to the Present Day". Oxford: Blackwell.
42. Metcalfe, S. (1995). "The Economic Foundations of Technology Policy: Equilibrium and Evolutionary Perspectives". En Stoneman, P. (Ed.), *Handbook of the Economics of Innovation and Technological Change*, Blackwell Publishers, Oxford, pp. 513-557.
43. Mintzberg, H. (1983). "La naturaleza del trabajo directivo". Ariel, Barcelona.
44. Muñoz E.; Ornia F. (1986). "Ciencia y tecnología: una oportunidad para España". Ed. Aguilar, Madrid.

45. Nonaka, I.; Takeuchi, H. (1995). "The Knowledge Creating Company". Oxford University Press, New York.
46. OCDE (1997). 2ª Edición del Manual de Oslo. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
47. OCDE (2002). 6ª Edición del Manual de Frascati. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
48. Romer, P. (1986). "Increasing returns and long run growth". Journal of Political Economy, 94: 1002-1037.
49. Rosenberg, N. (1982). "Inside the Black Box: Technology and Economics". Cambridge University Press, New York.
50. Ryan, B.; Scapens, R. W.; Theobald, M. (1992). "Research Method and Methodology in Finance and Accounting". London Academic Press.
51. Saint-Onge, H. (1996). "Tapping into the Tacit Knowledge of the Organisation". Artículo presentado en Knowledge Challenge Conference, MCE. Bruselas, 30-31 de Mayo.
52. Sanz Menéndez L. (1997). "Estado, ciencia y tecnología en España: 1939-1997". Alianza Editorial, Madrid.
53. Saxenian, A. (1994). "Regional advance, culture and competition in Silicon Valley". Harvard University Press, Cambridge, Mass.
54. Scapens, R. W. (1990). "Researching management accounting practice: the role of case study research methods". British Accounting Review. Vol. 22.
55. Schumpeter, J. (1912). "Theorie der wirtschaftlichen Entwicklung". Duncker&Humblodt, Berlin. Versión en inglés, "The Theory of Economic Development", Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1934. Citado de la

- versión en castellano, “Teoría del desarrollo económico”. México: Fondo de Cultura Económica, 1976.
- 56.** Shapiro, C.; Varian, H. (1998). “Information rules: a strategic guide to the network economy”. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- 57.** Sveiby, K.E. (1997). “Measuring Intangibles Assets”. Tomado de <http://sveiby.com.au/IntangAss/MeasureIntangibleAssets.html>.
- 58.** Tortella G.; González Blasco P. (1981): “La ciencia y la tecnología en España: pasado y presente”. Ciencia y desarrollo, VII, 40.
- 59.** Von Hippel, E. (1986). “Lead Users: A source of novel product concepts”. Management Science, 32(7): 791-805.
- 60.** Weerd-Nederhof, Petra C. de (2001). “Qualitative case study research. The case of a PhD research project on organizing and managing new product development systems”. Management Decision, Vol. 39.
- 61.** West, J.; Gallager, S. (2006). “Open Innovation: A New Paradigm for Understanding Industrial Innovation”. En Chesbrough, H.; Vanhaverbeke, W.; West, J. (Eds.). Open Innovation: Researching a New Paradigm. Oxford University Press. New York. pp 82-106.
- 62.** Wirtz, P. (2000). “Comptabilité Financière et Gouvernement des Entreprises: Le Potential des Études de Cas pour la Compréhension des Processeus”. Paper de la Universidad de Borgoña.
- 63.** Yin, R. K. (1989). “Case study Research: design and methods, applied social research methods series”. Newbury Park: Sage.

7 Anexos.

7.1 Jurisprudencia comunitaria de aplicación. Sentencias del TJUE

Sentencia del TJUE, asunto C-246/08, Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Finlandia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 29 de octubre de 2009 (*)

«Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2, número 1, y 4, apartados 1 y 2 – Concepto de “actividades económicas” – Oficinas públicas de asistencia jurídica – Servicios de asistencia jurídica prestados en el marco de un procedimiento judicial en contrapartida de una aportación parcial del beneficiario – Concepto de “relación directa” entre el servicio prestado y el contravalor recibido»

En el asunto C-246/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 3 de junio de 2008,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. P. Aalto y D. Triantafyllou, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República de Finlandia, representada por la Sra. A. Guimaraes-Purokoski, en calidad de agente,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y la Sra. P. Lindh y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus y A. Ó Caoimh, (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de julio de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 En su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, número 1, y 4, apartados 1, 2 y 5, 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) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al no gravar con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de conformidad con la normativa finlandesa relativa a la asistencia jurídica, los servicios de asesoría jurídica prestados a cambio de una remuneración parcial por las oficinas públicas de asistencia jurídica, es decir, por los asesores jurídicos públicos empleados por dichas oficinas, mientras que los servicios equivalentes están sujetos al IVA cuando los prestan asesores privados.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

2 El artículo 2 de la Sexta Directiva es del siguiente tenor:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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 virtud del artículo 4 de dicha 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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

[...]»

4 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Serán consideradas como ‘prestaciones de servicios’ todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

- en la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título;
- en la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;
- en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

Normativa nacional

La normativa relativa a la asistencia jurídica

- 5 En Finlandia, el régimen de asistencia jurídica se basa en cuatro textos adoptados en 2002, a saber la Ley sobre asistencia jurídica [oikeusapulaki (257/2002)], de 5 de abril de 2002, la Ley sobre las oficinas de asistencia jurídica del Estado [laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002)], el Decreto ministerial sobre la asistencia jurídica [valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002)], de 23 de mayo de 2002, y el Decreto ministerial relativo a los criterios de remuneración de la asistencia jurídica [valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002)], de 23 de mayo de 2002.
- 6 La Ley relativa a la asistencia jurídica establece, en su artículo 1, que ésta se concederá, con cargo a los fondos públicos, a quien necesite asistencia en un asunto jurídico pero no pueda, debido a su situación económica, financiar por sí mismo el tratamiento de su asunto. Podrá concederse la asistencia jurídica tanto en el marco de un procedimiento judicial como en el de un asunto extrajudicial.
- 7 En virtud del artículo 8 de esa Ley, la asistencia jurídica será dispensada en principio por los asesores jurídicos empleados por las oficinas públicas de asistencia jurídica (en lo sucesivo, «oficinas públicas»). Estas oficinas, 60 en total en 2008, emplean a alrededor de 220 de esos asesores jurídicos, que son funcionarios remunerados por el Estado. Los gastos de funcionamiento de esas oficinas públicas se financian con fondos públicos. Los honorarios satisfechos por los beneficiarios de la asistencia jurídica se contabilizan sin embargo como ingresos en el presupuesto de cada oficina, ya que no se concede ninguna financiación pública para los gastos de funcionamiento así cubiertos.
- 8 El propio artículo 8 de la Ley sobre asistencia jurídica establece sin embargo que, en el marco de un procedimiento judicial, podrá designarse igualmente a un asesor jurídico privado, a saber, un abogado u otro jurista privado, que haya dado su consentimiento al efecto. Cuando el propio beneficiario de la asistencia jurídica proponga ser representado por una persona que reúna los requisitos de cualificación profesional exigidos, deberá designarse a dicha persona, salvo que concurran razones particulares en contrario.
- 9 El artículo 17 de la Ley sobre asistencia jurídica regula los honorarios del asesor jurídico privado. Según esta disposición, al asesor jurídico privado se le garantizan unos honorarios razonables y el reembolso de sus gastos, que son a cargo del Estado y le son abonados por éste, previa deducción de la aportación que corresponda pagar al beneficiario. Excepción hecha de esta aportación, el asesor jurídico privado no puede percibir del beneficiario de la asistencia jurídica ninguna cantidad en concepto de remuneración o reembolso de sus gastos.
- 10 El Decreto ministerial sobre asistencia jurídica regula con mayor detalle los requisitos para la concesión de esa asistencia jurídica.

- 11 El artículo 1 de dicho Decreto establece que la asistencia jurídica se concederá en función de los recursos disponibles y del patrimonio del solicitante y que, por esta razón, podrá ser concedida al solicitante gratuitamente o, lo que constituye una de las modificaciones añadidas en 2002 en relación con la normativa vigente con anterioridad, a cambio de una aportación parcial a cargo suyo. El Decreto distingue al respecto entre la aportación de base («perusomavastuu») y la aportación adicional («lisäomavastuu»).
- 12 Según el artículo 5 del Decreto ministerial sobre asistencia jurídica, la aportación de base consiste en un porcentaje de los honorarios y de los gastos corrientes del asesor jurídico consultado, incluido el IVA si éste se incluye en el cálculo de los gastos. Este porcentaje se fija en función de los siguientes límites mínimos de ingresos disponibles mensuales:

«Para una persona soltera:

650 euros como máximo: 0 %

850 euros como máximo: 20 %

1.000 euros como máximo: 30 %

1.200 euros como máximo: 40 %

1.300 euros como máximo: 55 %

1.400 euros como máximo: 75 %

Para una persona que vive en pareja:

550 euros como máximo: 0 %

650 euros como máximo: 20 %

800 euros como máximo: 30 %

1.000 euros como máximo: 40 %

1.100 euros como máximo: 55 %

1.200 euros como máximo: 75 %».
- 13 El artículo 6 del Decreto ministerial sobre asistencia jurídica establece que, en todo caso, no se concederá asistencia jurídica cuando los recursos disponibles sean superiores a 1.400 euros para una persona soltera y 1.200 euros por persona para las parejas.
- 14 Según el artículo 7 del mismo Decreto ministerial, se exigirá una aportación adicional cuando el beneficiario disponga de depósitos o de otros elementos patrimoniales similares fácilmente movilizables de un valor superior a 5.000 euros. Esta aportación será igual a la mitad del valor de tales depósitos y de los elementos patrimoniales de un valor superior a esta última cantidad.
- 15 El Decreto ministerial sobre los criterios de remuneración de la asistencia jurídica establece los criterios aplicables al pago de honorarios. Los artículos 2 a 7 de ese Decreto contienen al respecto disposiciones detalladas sobre el cálculo de los honorarios ordinarios, mientras que los artículos 8 y 9 regulan las situaciones en las que los honorarios se fijan a un importe superior o, por el contrario, inferior al de los honorarios ordinarios. Según el artículo 11 del

Decreto mencionado, se aplican los mismos criterios cuando una oficina pública presta servicios de asistencia jurídica en el marco de un procedimiento judicial.

La normativa sobre el IVA

- 16 En virtud del artículo 1 de la Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido [arvonlisäverolaki (1501/1993)], de 30 de diciembre de 1993, la asistencia jurídica prestada por un asesor jurídico privado en el marco de un procedimiento judicial está sujeta al IVA en concepto de prestación de servicios jurídicos. Por el contrario, la asistencia jurídica que prestan las oficinas públicas gratuitamente o a cambio de una aportación parcial no es una actividad sujeta a este impuesto.

Procedimiento administrativo previo

- 17 El 13 de octubre de 2004, la Comisión envió a las autoridades finlandesas un escrito relativo a la diferencia de trato aplicada, en relación con el régimen del IVA, a unos servicios de asistencia jurídica de la misma naturaleza, según los prestasen asesores jurídicos privados u oficinas públicas. Según la información recogida por la Comisión, este régimen supone una distorsión grave de la competencia en perjuicio de los asesores jurídicos privados.
- 18 Mediante escrito de 17 de diciembre de 2004, las autoridades finlandesas describieron el régimen del IVA aplicable a los servicios de asistencia jurídica y explicaron que sus efectos sobre la competencia eran insignificantes, ya que son factores distintos del IVA, tales como la experiencia profesional o el volumen de trabajo de las oficinas públicas, los que determinan la elección que realiza el beneficiario de la asistencia jurídica entre las oficinas públicas y los asesores jurídicos privados.
- 19 El 19 de diciembre de 2005, considerando que tales explicaciones eran insuficientes, la Comisión, en aplicación del artículo 226 CE, envió un escrito de requerimiento a la República de Finlandia, en el que alegaba que, cuando el propio beneficiario de la asistencia jurídica paga una contraprestación parcial y esta asistencia puede prestarla igualmente un asesor jurídico privado, es decir, en el marco de un procedimiento judicial, los servicios prestados por las oficinas públicas deben estar sujetos al IVA. En efecto, en opinión de la Comisión, en ese caso, las oficinas públicas no actúan en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, y la no sujeción de los servicios de que se trata supone una distorsión grave de la competencia, en el sentido del segundo párrafo de esa disposición.
- 20 En su respuesta de 16 de febrero de 2006, la República de Finlandia reiteró sus alegaciones, al tiempo que subrayaba lo artificioso de la premisa de la Comisión, según la cual las oficinas públicas actúan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando intervienen al margen de los procedimientos judiciales, pero no cuando esta intervención se produce en el marco de dichos procedimientos, al igual que cuando la asistencia jurídica se presta gratuitamente, pero no cuando ésta se presta a cambio de una aportación parcial abonada por el beneficiario.
- 21 Insatisfecha con esa respuesta, el 15 de diciembre de 2006 la Comisión remitió un dictamen motivado a la República de Finlandia, en el que, por una parte, afirmaba que ésta había infringido los artículos 2, número 1, y 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva en lo que atañe a determinados servicios prestados por las oficinas públicas en contrapartida de una remuneración parcial y, por otra parte, instaba a dicho Estado miembro a que se atuviera al citado dictamen motivado en un plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo.

- 22 Mediante escrito de 15 de febrero de 2007, la República de Finlandia respondió al mencionado dictamen motivado manteniendo la postura defendida en su respuesta al escrito de requerimiento.
- 23 Dadas estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 24 En el presente recurso, la Comisión aclara que únicamente reprocha a la República de Finlandia que no someta al IVA los servicios de asistencia jurídica cuando son prestados por las oficinas públicas en el marco de un procedimiento judicial en contrapartida de una aportación parcial del beneficiario de tal asistencia. Por tanto, su recurso no pretende cuestionar la falta de sujeción al IVA de estos mismos servicios cuando son prestados gratuitamente por las oficinas públicas, aunque los servicios prestados por un asesor jurídico privado, por su parte, estén en todo caso sujetos al IVA, siendo el Estado quien abona los honorarios y el IVA facturados por el asesor. En efecto, en este último caso, la falta de sujeción al IVA de las oficinas públicas se debe al hecho de que dichos servicios se prestan sin una contrapartida a cargo del beneficiario de la asistencia jurídica, pues los juristas empleados por estas oficinas perciben como única remuneración su salario normal. Por tanto, tales servicios no pueden considerarse prestados a título oneroso, en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.
- 25 Por el contrario, en opinión de la Comisión, cuando las oficinas públicas prestan servicios de asistencia jurídica en el marco de un procedimiento judicial en contrapartida de una aportación parcial del beneficiario, ejercen una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. Esta actividad económica da lugar a una prestación de servicios efectuada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, número 1, de esta Directiva, ya que existe una relación directa entre el servicio prestado por la oficina pública y la contrapartida pagada por el beneficiario.
- 26 Dadas estas circunstancias, la Comisión considera necesario examinar la aplicabilidad de las excepciones contempladas en el artículo 4, apartado 5, de esta Directiva.
- 27 Al respecto alega que, en relación con los servicios de que se trata, las oficinas públicas no actúan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del primer párrafo de dicha disposición, ya que no prestan esos servicios en el ámbito del régimen jurídico que les es propio (véase, en particular, la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Rec. p. I-11435, apartado 17 y jurisprudencia citada). En efecto, las oficinas públicas no prestan tales servicios en virtud de disposiciones específicas no aplicables a los asesores jurídicos privados, sino que actúan en el mismo marco jurídico que estos últimos. A este respecto, la situación es distinta cuando las oficinas públicas prestan servicios de asistencia jurídica al margen de un procedimiento judicial. En efecto, como los asesores privados no tienen acceso al ejercicio de dicha actividad, las oficinas públicas no la ejercen en condiciones jurídicas idénticas a las aplicables a esos asesores.
- 28 En todo caso, la Comisión considera que la falta de sujeción al IVA de las oficinas públicas en lo que respecta a los servicios de asistencia jurídica prestados en contrapartida de una aportación parcial lleva a distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, habida cuenta del bajo nivel de los límites de ingresos y de patrimonio a los que se supedita la concesión de esta asistencia, una diferencia del 22 % en el importe de la contrapartida que debe abonarse,

correspondiente al tipo del IVA aplicable en Finlandia, falsea sensiblemente la competencia, en especial cuando los consumidores finales no tienen derecho a deducir dicho impuesto. Esta distorsión de la competencia debe considerarse «algo más que insignificante», en el sentido de la jurisprudencia (véase la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council* y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartado 79), ya que más de 4.000 personas reciben cada año servicios de asistencia jurídica en contrapartida de una aportación parcial.

- 29 El Gobierno finlandés sostiene que los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas forman un todo indivisible que no puede considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva. En efecto, esos servicios no se prestan de modo que cubran los gastos que generan, sino que se financian principalmente con fondos públicos. El ejercicio de esas actividades no va acompañado, pues, del riesgo económico que caracteriza a la actividad comercial ordinaria. Además, las aportaciones no cubren, ni siquiera de modo parcial, los gastos de tales servicios. Según dicho Gobierno, resulta imposible individualizar como actividad económica específica una parte aislada de la actividad de dichas oficinas. Tal individualización no puede justificarse ni por la aportación mínima que deben abonar determinados beneficiarios de la asistencia, en función de su situación financiera, ni por el contenido de esos servicios.
- 30 Respecto a la aplicación del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, el Gobierno finlandés subraya que la asistencia jurídica sólo puede prestarse con arreglo al régimen jurídico particular correspondiente. En efecto, las oficinas públicas cumplen con la tarea específica que les confía la Ley y tienen, en virtud de ésta, la obligación de proporcionar tal asistencia. Ciertamente, la posibilidad de que un asesor privado preste tal asistencia jurídica se basa igualmente en la misma Ley. No obstante, en tal caso, esa asistencia tiene lugar tras una decisión de una oficina pública y el asesor jurídico privado debe dar su consentimiento. La autoridad pública habilita de este modo a un tercero independiente para llevar a cabo una actividad comprendida en las prerrogativas de la autoridad pública.
- 31 En todo caso, el Gobierno finlandés considera que la no sujeción al IVA de los servicios controvertidos no causa una distorsión grave de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, además de que no está claro que pueda hablarse de distorsión de la competencia, ya que la concesión de la asistencia jurídica requiere una decisión al respecto y las remuneraciones están reguladas por la normativa, los datos estadísticos ponen de relieve que los clientes que abonan una aportación parcial por los servicios de asistencia jurídica constituyen una clara minoría entre los clientes de la asistencia jurídica de los asesores jurídicos privados. Además, respecto de los asuntos que han dado lugar a una contrapartida parcial, la proporción entre los que han sido examinados por un asesor jurídico privado y los que han sido tratados por un asesor jurídico público en el marco de procedimientos judiciales permaneció estable durante el periodo comprendido entre 2004 y 2006. Por último, en la elección de asesor jurídico influyen factores distintos del IVA, principalmente la relación de clientela anterior y la competencia del asesor.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 32 Con carácter previo debe precisarse que con el presente recurso la Comisión no cuestiona la falta de sujeción al IVA de los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas cuando estas prestaciones se llevan a cabo, por una parte, gratuitamente en el marco de procedimientos judiciales y, por otra parte, al margen de tales procedimientos, con independencia de su gratuidad.

- 33 El presente recurso de la Comisión tiene como único objeto, en efecto, la falta de sujeción al IVA de los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas en el marco de procedimientos judiciales a cambio de una aportación parcial a cargo del beneficiario, a partir del momento en que los ingresos disponibles de este último excedan del límite mínimo establecido para beneficiarse de la asistencia jurídica gratuita, pero sean inferiores al límite máximo que excluye el beneficio de toda asistencia jurídica. Queda así de manifiesto que el recurso de la Comisión tiene su origen en la extensión, en contrapartida de una retribución parcial de los beneficiarios, del régimen de asistencia jurídica vigente en Finlandia a personas que disponen de ingresos que, aunque modestos, son sin embargo más elevados que los de las personas que se benefician de la asistencia jurídica gratuita. Lo expuesto a continuación se refiere, por tanto, únicamente a esta parte de las actividades de asistencia jurídica de las oficinas públicas.
- 34 Se ha de precisar que, si bien la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, en particular, las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15; de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 39, y de 26 de junio de 2007, Hutchison 3G y otros, C-369/04, Rec. p. I-5247, apartado 28).
- 35 En efecto, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, relativo a las operaciones imponible, estarán sujetas al IVA, junto con las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país. Además, a tenor del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse, en particular, las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 24, y Isle of Wight Council y otros, antes citada, apartados 26 y 27).
- 36 El artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva define el concepto de «actividades económicas» incluyendo en él todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véanse, en particular, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18, y Hutchison 3G y otros, antes citada, apartado 27).
- 37 El análisis de esas definiciones pone de relieve la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y el carácter objetivo de dicho concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Grecia, antes citada, apartado 26, y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47 y jurisprudencia citada). De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencias Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 9 y 15, y de 13 de diciembre de 2007, Götz, C-408/06, Rec. p. I-11295, apartado 18).
- 38 Por el contrario, se desprende de la jurisprudencia que la percepción de un canon no puede, por sí misma, conferir carácter económico a una actividad determinada (véanse las sentencias antes citadas Hutchison 3G y otros, apartado 39 y jurisprudencia citada, y Götz, apartado 21).

- 39 Para apreciar la procedencia del recurso presentado por la Comisión, procede, por tanto, examinar en primer lugar si los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas en el marco de procedimientos judiciales a cambio de una remuneración parcial constituyen actividades económicas en el sentido de los artículos 2, número 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.
- 40 Procede señalar en primer lugar que, dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad de las oficinas públicas consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público y sin ningún tipo de objetivo empresarial o comercial. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartado 10, y Comisión/Grecia, apartado 28).
- 41 Por otra parte, consta que las oficinas públicas prestan de modo permanente los servicios de asistencia jurídica controvertidos.
- 42 Dadas estas circunstancias, es preciso comprobar si dichos servicios pueden considerarse prestados por esas oficinas públicas a cambio del pago de una remuneración.
- 43 Al respecto, procede destacar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco del sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas al IVA (véanse las sentencias de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Rec. p. 1277, apartados 9 y 10, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 12).
- 44 De ello se deduce, según la jurisprudencia, que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, de modo que la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, antes citada, apartado 14; de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 45, y MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, antes citada, apartado 47).
- 45 En consecuencia, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la existencia de una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11 y 12; de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12, y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 29).
- 46 En el presente caso, procede hacer constar que los servicios de asistencia jurídica a que se refiere el presente recurso no los prestan las oficinas públicas gratuitamente y, por tanto, sin contrapartida, ya que los beneficiarios de estos servicios deben abonar una retribución a las oficinas públicas.
- 47 Sin embargo, consta que esa retribución sólo es parcial, en el sentido de que no cubre la totalidad del importe de los honorarios establecidos por la normativa nacional, en función de la naturaleza del litigio, en concepto de remuneración de los servicios de asistencia jurídica

prestados por las oficinas públicas y los asesores jurídicos privados. En efecto, como se desprende de los apartados 12 a 14 de la presente sentencia, la retribución constituida por la aportación de base representa un porcentaje de dicho importe, que oscila entre el 20 % y el 75 %. Ciertamente, esta retribución puede completarse con una aportación adicional, en función del patrimonio del beneficiario. No obstante, la Comisión no sostiene que esta aportación adicional pueda conducir al pago por el beneficiario de una retribución equivalente a la totalidad de los honorarios establecidos por la normativa nacional para la prestación de servicios de asistencia jurídica, y además ello resulta improbable, como ha señalado el Abogado General en el punto 48 de sus conclusiones, habida cuenta del límite de ingresos establecido por esta normativa para la concesión de la asistencia jurídica.

- 48 Pues bien, aunque el importe de esta retribución parcial representa una parte de esos honorarios, dicho importe no se calcula únicamente en función de los honorarios, sino que depende igualmente de los ingresos y del patrimonio del beneficiario. De este modo, es el nivel de estos últimos lo que determina la parte de los honorarios que queda a cargo del beneficiario y no, por ejemplo, el número de horas de trabajo prestado por las oficinas públicas o el grado de dificultad del asunto de que se trate.
- 49 De ello deriva que la retribución parcial pagada a las oficinas públicas por los beneficiarios de los servicios de asistencia jurídica sólo depende parcialmente del valor real de los servicios prestados, siendo la relación con éste tanto más tenue cuanto más modestos sean los ingresos y el patrimonio de los beneficiarios.
- 50 Como señala el Abogado General en los apartados 50 y 51 de sus conclusiones, corrobora esta constatación el hecho de que, según los datos facilitados por el Gobierno finlandés en el marco del presente recurso, el importe de las retribuciones parciales pagadas en 2007 por los beneficiarios de servicios de asistencia jurídica prestados por oficinas públicas, que corresponden a sólo un tercio de la totalidad de los servicios prestados por las oficinas públicas, ascendió a 1,9 millones de euros, mientras que los gastos de funcionamiento brutos de dichas oficinas fueron de 24,5 millones de euros. Aunque estos datos incluyen igualmente los servicios de asistencia jurídica prestados al margen de los procedimientos judiciales, una diferencia de esta importancia tiende a sugerir que la retribución parcial a cargo de los beneficiarios debe asimilarse más a un canon, cuyo cobro no puede conferir, por sí solo, carácter económico a una actividad determinada, que a una remuneración propiamente dicha.
- 51 Por tanto, a la luz de estos datos, no ha quedado de manifiesto que la relación entre los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas y el contravalor que deben pagar los beneficiarios sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de esos servicios y para calificar, por tanto, dichos servicios de actividades económicas en el sentido de los artículos 2, número 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.
- 52 Ahora bien, en este asunto, la Comisión no ha aportado otros datos que puedan demostrar que los servicios en cuestión constituyen actividades económicas. En concreto, si bien la Comisión sostiene, en su recurso, que existe una relación directa entre la retribución parcial pagada por los beneficiarios de los servicios de asistencia jurídica y las prestaciones efectuadas por las oficinas públicas, no ha desarrollado ninguna argumentación específica en apoyo de esta alegación ni ha aportado ninguna prueba concluyente de la existencia de dicha relación directa, en especial habida cuenta de que, para determinar tal aportación, se toma en consideración el importe de los ingresos y del patrimonio de los beneficiarios. Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, en un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 226 CE, incumbe a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado. Es

ella quien debe aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que éste pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin poder basarse en presunciones (véase, en particular, la sentencia de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda, C-494/01, Rec. p. I-3331, apartado 41 y jurisprudencia citada).

- 53 Dadas estas circunstancias, como no existe una actividad económica de las oficinas públicas y la aplicabilidad del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva supone una constatación previa del carácter económico de la actividad de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias mencionadas Hutchison 3G y otros, apartado 42, y Götz, apartado 15), no es necesario examinar, en segundo lugar, la argumentación de la Comisión sobre la cuestión de si, por una parte, esas oficinas ejercen la actividad de prestación de servicios de asistencia jurídica de que se trata en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del párrafo primero de dicho apartado, y si, por otra parte, la falta de sujeción al IVA de esa actividad conduce, en todo caso, a distorsiones graves de la competencia, en el sentido del párrafo segundo del mismo apartado.
- 54 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede desestimar el presente recurso.

Costas

- 55 A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. La República de Finlandia ha solicitado la condena en costas de la Comisión y los motivos formulados por ésta han sido desestimados, por lo que procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) Desestimar el recurso.**
- 2) Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: finés.

Sentencia del TJUE, asunto C-154/08, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de noviembre de 2009 (*)

«Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5 – 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 – Sujetos pasivos – Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario – Actividades económicas – Actividad realizada con carácter independiente – Organismos de Derecho público que realizan actividades en el ejercicio de funciones públicas – Infracción del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional nacional»

En el asunto C-154/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 15 de abril de 2008,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. M. Afonso y el Sr. F. Jimeno Fernández, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por el Sr. J.M. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. Ramona Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de junio de 2009;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario (en lo sucesivo, «oficina liquidadora»), no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

Sexta Directiva

- 2 El artículo 2 de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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 Las Islas Canarias, en virtud del artículo 3, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, están excluidas del ámbito de aplicación de ésta.

- 4 A tenor del 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] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

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.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

[...]»

- 5 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva define la prestación de servicios como todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en su artículo 5. Tales operaciones pueden consistir, entre otras, en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.

Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89

- 6 De conformidad con el artículo 2, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO L 155, p. 9):

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la [Sexta] Directiva [...], salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

Reglamento (CE, Euratom) n° 1150/2000

- 7 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento (CE, Euratom) n° 1150/2000 del Consejo, de 22 de mayo de 2000, por el que se aplica la Decisión 94/728/CE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 130, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE, Euratom) n° 2028/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 352, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento n° 1150/2000»), está redactado como sigue:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.

[...]»

- 8 El artículo 11, apartados 1 y 2, del Reglamento n° 1150/2000 dispone:

«1. Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses de demora por el Estado miembro correspondiente.

2. Para los Estados miembros de la Unión Económica y Monetaria, el tipo de interés será igual al tipo del primer día del mes del vencimiento, aplicado por el Banco Central Europeo a sus operaciones de refinanciación, publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, incrementado en 2 puntos.

Este tipo se aumentará en 0,25 puntos por mes de retraso y será aplicable a todo el período de retraso.»

Marco normativo y judicial nacional

Constitución Española

- 9 Los artículos 156 y 157 de la Constitución Española de 1978 están redactados en los siguientes términos:

«Artículo 156.

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

Artículo 157.

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

[...]

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.»

Ley Orgánica 8/1980

- 10 La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº 236, de 1 de octubre de 1980, p. 21796; en lo sucesivo, «LOFCA»), desarrolla el artículo 157 de la Constitución Española.
- 11 El artículo 10 de la LOFCA define los tributos cedidos como «los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma».
- 12 El artículo 19 de la LOFCA, en su versión modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50377), prevé que cada Comunidad Autónoma podrá asumir determinadas competencias normativas en relación con los distintos tributos. En cuanto a las competencias normativas en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, esta disposición establece que la Comunidad Autónoma podrá asumir estas competencias por delegación del Estado, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión. La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

- 13 El artículo 19, apartado 2, de la LOFCA, en su versión modificada, prevé que las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Ley 29/1987

- 14 El artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19 de diciembre de 1987, p. 37402), en su versión modificada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE nº 310, de 25 de diciembre de 2008, p. 51998), establece que cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado los aspectos relativos a la gestión y liquidación de este impuesto, se aplicarán las normas establecidas en la Ley estatal. Asimismo, este artículo prevé que la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto, aspecto esencial de la regulación de su gestión, corresponde en todo caso al Estado, que introducirá en la Ley del impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.

Ley 21/2001

- 15 La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50383), es la ley ordinaria que desarrolla las disposiciones de la LOFCA.

- 16 El artículo 46, apartado 1, de la Ley 21/2001, titulado «Delegación de competencias», tiene el siguiente tenor:

«1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos: [en particular]

– Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

– Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

- 17 La manera de ejercer dichas competencias en materia de liquidación y de recaudación se detalla en los artículos 47 y 48, respectivamente, de la Ley 21/2001.

- 18 El artículo 49 de dicha Ley reza como sigue:

«1. Las Comunidades Autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos a que se refiere el artículo [48].

2. La gestión recaudatoria que realicen los servicios a que se refiere el apartado anterior se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas las potestades atribuidas en la citada normativa del Estado.

3. La recaudación de las deudas tributarias correspondientes a los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior podrá realizarse directamente por las Comunidades Autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública.

De la misma manera, cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio, la recaudación del rendimiento

de sus tributos en dicho territorio, a través de los servicios que establezca al amparo del apartado 1 de este artículo.»

- 19 Por lo que respecta a la delegación de competencias en materia de inspección, el artículo 50, apartado 1, de la Ley 21/2001 dispone:

«Respecto de los Impuestos [...] sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, [...] corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado.»

- 20 Según el artículo 51 de la Ley 21/2001:

«1. En relación con la revisión de los actos en vía administrativa, relativos a los Impuestos [...] sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, [...] las Comunidades Autónomas serán competentes para:

- a) Resolver los recursos de reposición.
- b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

[...]

- d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa [...].

2. Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir:

- a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios.
- b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.
- c) Ante los Tribunales Contencioso-Administrativos, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

[...]»

Ley General Tributaria

- 21 De las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987), se desprende que las actuaciones de la Administración tributaria pueden consistir en la aplicación de los tributos, la imposición de sanciones y la revisión en vía administrativa.

- 22 El artículo 5 de la Ley General Tributaria está redactado como sigue:

«1. A los efectos de esta Ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus

títulos III, IV y V [relativos, respectivamente, a la aplicación de los tributos, a la potestad sancionadora y a la revisión en vía administrativa].

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes.

4. El Estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos.

[...]»

- 23 En virtud del artículo 83, apartado 4, de la Ley General Tributaria, corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

Ley Hipotecaria

- 24 El artículo 274 de la Ley Hipotecaria, cuyo texto refundido fue aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE nº 58, de 27 de febrero de 1946, p. 1518), y por Decreto de 14 de febrero de 1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario, establece que los Registradores de la Propiedad ejercen las funciones públicas que se les encomiendan y tienen el carácter de funcionarios públicos para todos los efectos legales.
- 25 Los Registradores de la Propiedad no perciben sueldo alguno sino, de conformidad con el artículo 294 de la Ley Hipotecaria, los honorarios que se establezcan en su Arancel, que son abonados, no por el Estado, sino por la persona que solicita sus servicios.
- 26 En virtud de dicho artículo, los Registradores de la Propiedad costearán los gastos necesarios para el funcionamiento y conservación de los Registros.
- 27 De conformidad con el artículo 558 del Reglamento Hipotecario, el Registrador de la Propiedad dispondrá de empleados que desempeñarán los trabajos que les encomiende, bajo la exclusiva responsabilidad de aquél y siempre bajo el régimen jurídico de relación laboral.
- 28 El artículo 559 de dicho Reglamento establece que la relación del Registrador de la Propiedad con sus empleados se regirá por las normas contenidas en el convenio colectivo del personal auxiliar de los Registradores y, en su defecto o en lo no previsto en él, por la legislación laboral aplicable con carácter general.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1999

- 29 En algunas Comunidades Autónomas, los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de las oficinas liquidadoras (en lo sucesivo, «registradores-liquidadores»), prestan a las Comunidades Autónomas servicios consistentes en la liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales. En una sentencia de 8 de marzo de 1999, la Audiencia Nacional declaró que los registradores-liquidadores deben ser considerados profesionales autónomos y que los

servicios que presten, en dicha condición, a las Comunidades Autónomas están sujetos al IVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 8 de diciembre de 2001

- 30 En una sentencia de 8 de noviembre de 2001, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León declaró que los servicios prestados por los registradores-liquidadores, consistentes en la liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, no están sujetos al IVA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003

- 31 La Administración General del Estado interpuso recurso de casación en interés de la Ley contra dicha sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, de conformidad con el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE nº 167, de 14 de julio de 1998, p. 23516). De los autos se desprende que tal recurso de casación en interés de la Ley tiene por objeto revisar la interpretación efectuada por un órgano jurisdiccional inferior relativa al Derecho estatal y fijar la doctrina legal del Tribunal Supremo. De este modo, conforme a la citada disposición de la Ley 29/1998, el Abogado del Estado sostuvo ante dicho órgano jurisdiccional que los servicios prestados por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA.
- 32 El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de julio de 2003 (en lo sucesivo, «sentencia del Tribunal Supremo»), confirmó la interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León e hizo suyo el razonamiento de éste. Así, estimó que los registradores-liquidadores son meros funcionarios y forman parte de la Administración pública. Las decisiones de los registradores-liquidadores pueden ser impugnadas en vía administrativa y, en ese caso, la Comunidad Autónoma de que se trate es siempre parte en el litigio. Además, la prima de recaudación que percibe el registrador-liquidador únicamente constituye una indemnización para costear los gastos realizados por la oficina liquidadora durante la liquidación y la recaudación de los impuestos y no una retribución de los servicios prestados. Las oficinas liquidadoras actúan como órganos propios de la Administración autonómica sin que la coexistencia de las funciones liquidadoras y registrales en la persona del Registrador de la Propiedad baste para convertir en independiente la función liquidadora de éste.
- 33 Habida cuenta de estas consideraciones, el Tribunal Supremo, que distinguió expresamente los servicios prestados por los registradores-liquidadores de los prestados por los Recaudadores de Zona a que se hace referencia en la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247), consideró, por lo tanto, que se trata de la prestación de un servicio de la Comunidad Autónoma a través de una oficina administrativa vinculada a ésta y, en consecuencia, no sujeta al IVA.
- 34 El Tribunal Supremo, contra cuyas resoluciones en materia de IVA no cabe recurso alguno, no planteó una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE relativa a la interpretación de la Sexta Directiva y su aplicación a las actividades de los registradores-liquidadores.

Procedimiento administrativo previo

- 35 Al estimar que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA, la Comisión remitió al Reino de España un escrito de requerimiento el 18 de octubre de 2004.

- 36 En dicho escrito, la Comisión hacía referencia a la sentencia del Tribunal Supremo y observaba que, como consecuencia de la citada sentencia, la Administración española había modificado su práctica relativa a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores, cambio que se desprendía claramente, según la Comisión, de una resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de noviembre de 2003 y de una de sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de octubre de 2003, que modificaba su criterio anterior sobre esta cuestión a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo.
- 37 El 27 de diciembre de 2004, el Reino de España envió una respuesta en la que manifestaba su desacuerdo con la postura de la Comisión.
- 38 En particular, alegó que los Registradores de la Propiedad presentan un doble carácter, como profesionales, por un lado (por lo que respecta a los servicios prestados en el ámbito de la gestión del Registro de la Propiedad), y como funcionarios, por otro (respecto de las funciones que desempeñan en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales).
- 39 Según dicho Estado miembro, cuando el registrador-liquidador desempeña funciones liquidadoras y recaudatorias, está obligado a seguir las instrucciones que le da la Comunidad Autónoma, lo que demuestra la existencia de una relación de dependencia. Además, los actos del registrador-liquidador pueden someterse a la jurisdicción contencioso-administrativa como los de cualquier otro órgano administrativo y la prima de recaudación que percibe el registrador-liquidador sólo es una mera compensación por los gastos en que ha incurrido, y no una verdadera retribución.
- 40 Habida cuenta de la respuesta dada por el Reino de España, los Servicios de la Comisión, mediante escrito de 21 de junio de 2005, le solicitaron información complementaria sobre los criterios aplicados para calcular la «compensación» por los gastos en que incurren los registradores-liquidadores, el régimen jurídico aplicado por éstos al personal empleado en el desempeño de sus funciones y las normas promulgadas por las Comunidades Autónomas por las que se encomienda a los Registradores la función de liquidadores titulares de las oficinas liquidadoras.
- 41 El 7 de febrero de 2006, el Reino de España envió un escrito en respuesta a esta solicitud de información. El 17 de febrero tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y los representantes de dicho Estado miembro. El 2 de mayo y el 20 de noviembre de 2006, el referido Estado remitió escritos complementarios en respuesta al escrito de la Comisión de 21 de junio de 2005. En estos escritos, el Reino de España recordó que las oficinas liquidadoras son órganos administrativos que dependen de las Comunidades Autónomas.
- 42 Al considerar que de la documentación aportada y de la información intercambiada se desprendía que el Reino de España incumplía las obligaciones que le incumbían en virtud de la normativa comunitaria en materia de IVA, la Comisión remitió el 15 de diciembre de 2006 un dictamen motivado al Reino de España, concediéndole un plazo de dos meses para ajustarse al mismo. En dicho dictamen, la Comisión reiteró la postura ya expresada en el escrito de requerimiento, a saber, que la sentencia del Tribunal Supremo dio lugar a un cambio en España en lo referente a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores.
- 43 En su respuesta de 15 de marzo de 2007, es decir, un mes después de la expiración del plazo fijado en el dictamen motivado, el Reino de España reiteró los argumentos expuestos en sus comunicaciones anteriores. Asimismo, alegó, por lo que se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo, que las autoridades judiciales españolas consideraron que no era necesaria una petición de decisión prejudicial toda vez que conocían los criterios pertinentes

derivados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativos al tema de la sujeción o no al IVA de servicios como los controvertidos en el presente asunto.

Sobre la admisibilidad del recurso

- 44 En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia y, en particular, en la vista, el Reino de España planteó cuestiones relativas a la admisibilidad del recurso de la Comisión en la medida en que carece de precisión por lo que respecta al territorio de las Islas Canarias, en que en los fundamentos de Derecho del recurso se plantea una infracción de la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades y en que cabe entender que dicho recurso se extiende a una infracción del artículo 234 CE, puesto que el Tribunal Supremo no presentó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación en interés de la Ley.
- 45 En primer lugar, por lo que respecta a la excepción de inadmisibilidad relativa a la falta de precisión en cuanto al alcance de una supuesta infracción de la Sexta Directiva, el Reino de España recuerda que la Sexta Directiva no se aplica a las Islas Canarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 3, de dicha Directiva.
- 46 El Reino de España estima que la demanda de la Comisión puede generar dudas al no exceptuar a las Islas Canarias de la aplicación de la Sexta Directiva y, por lo tanto, de una posible infracción de ésta por el Reino de España. Esto puede suponer una condena del Reino de España y, en consecuencia, afectar a las retribuciones actualmente pagadas a las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias.
- 47 En su opinión, incumbe a la Comisión, en el marco de un recurso por incumplimiento, señalar las imputaciones concretas formuladas en contra de los Estados miembros. Considera que, en el presente caso, esta falta de claridad debe dar lugar a la inadmisibilidad de la demanda.
- 48 En la vista, el Reino de España solicitó que se precisara que las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias quedaban excluidas de toda declaración de incumplimiento de la Sexta Directiva pronunciada eventualmente por el Tribunal de Justicia.
- 49 La Comisión reconoce que las Islas Canarias quedan fuera del ámbito de aplicación territorial del sistema común del IVA. No obstante, considera que resulta claramente de la demanda que el supuesto incumplimiento reside en la violación de obligaciones impuestas por la Sexta Directiva, de modo que la sentencia del Tribunal de Justicia afectará únicamente a las situaciones y territorios comprendidos en dicha norma. Esto no implica, sin embargo, que deba ser reformulado el suplico de la demanda con el fin de excluir expresamente las retribuciones pagadas a las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias.
- 50 A este respecto, es preciso señalar que no se discute que el territorio de las Islas Canarias queda fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (DO L 171, p. 1) (véase el auto de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria, C-186/07, apartado 18).
- 51 Sin embargo, de lo anterior no se desprende que deba declararse, por dicha razón, la inadmisibilidad del recurso de la Comisión, que se refiere, de manera general, a la infracción por el Reino de España de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva.

- 52 Como alegó la Comisión, del objeto de su recurso se deduce claramente que éste se refiere al incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones que se derivan de la Sexta Directiva, obligaciones que incumben a dicho Estado miembro respecto de los territorios y Comunidades Autónomas comprendidos en el ámbito de aplicación *ratione loci* de dicha Directiva.
- 53 En estas circunstancias, la Comisión no estaba obligada a precisar en su recurso que éste no se refería a las Islas Canarias ni, por otra parte, a otros territorios españoles no comprendidos en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, puesto que tal limitación resulta implícita pero claramente del objeto de su demanda.
- 54 Procede concluir que debe desestimarse la excepción de inadmisibilidad basada en una falta de precisión respecto de la situación de las Islas Canarias.
- 55 En segundo lugar, por lo que se refiere a la excepción de inadmisibilidad relativa a la imputación basada en una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, los motivos de la demanda presentada por la Comisión se refieren no sólo a una infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, sino también a una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades. En el apartado 105 de su demanda, la Comisión señaló que «el Reino de España también infringió, en igual medida», dicha normativa.
- 56 Sobre este particular, la Comisión recordó que, en virtud del artículo 1 del Reglamento nº 1553/89, los recursos propios procedentes del IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme a la base determinada con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, a partir de las operaciones sujetas a imposición contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva. En la medida en que los importes abonados por las Comunidades Autónomas a los Registradores de la Propiedad como contraprestación por los servicios prestados por éstos como registradores-liquidadores no se consideraron sujetos al IVA, tampoco se tuvieron en cuenta las cantidades correspondientes a la hora de determinar la base de los recursos propios procedentes del IVA, de modo que, según la Comisión, el Reino de España también infringió la normativa referente al sistema de recursos propios de las Comunidades. La Comisión añade que los intereses de demora que reclama se basan en el artículo 11 del Reglamento nº 1150/2000.
- 57 Según la Comisión, dicha conclusión no queda cuestionada por el hecho de que la apreciación de las consecuencias financieras de la aplicación de la normativa comunitaria en materia de IVA no sea efectuada sino en ejecución de la sentencia que eventualmente pueda dictar el Tribunal de Justicia declarando, en el presente caso, el incumplimiento del Reino de España.
- 58 Si bien el Reino de España no respondió, en la fase escrita, a las alegaciones de la Comisión por lo que se refiere a dicha imputación, en la vista propuso una excepción de inadmisibilidad al respecto, puesto que considera que la Comisión debía haber formulado, en el suplico de su demanda, una imputación específica relativa a la supuesta infracción de dicha normativa.
- 59 Es preciso destacar que si bien la Comisión menciona, en el procedimiento administrativo previo y en los motivos de la demanda, la imputación basada en una infracción de la citada normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, no la incluye en el suplico de ésta.
- 60 En virtud del artículo 21 del Estatuto del Tribunal de Justicia y del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento, incumbe a la Comisión indicar, en las

pretensiones del recurso presentado en virtud del artículo 226 CE, las imputaciones precisas sobre las cuales el Tribunal de Justicia está llamado a pronunciarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia, C-347/88, Rec. p. I-4747, apartado 28, y de 31 de marzo de 1992, Comisión/Dinamarca, C-52/90, Rec. p. I-2187, apartado 17). Dichas pretensiones deben ser formuladas de manera inequívoca, para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o bien omita pronunciarse sobre una pretensión (véanse las sentencias de 14 de diciembre de 1962, Meroni y otros/Alta Autoridad, 46/59 y 47/59, Rec. pp. 783 y ss., especialmente p. 801; de 20 de noviembre de 2003, Comisión/Francia, C-296/01, Rec. p. I-13909, apartado 121, y de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia, C-255/04, Rec. p. I-5251, apartado 24).

- 61 Es cierto que, al intentar demostrar la infracción alegada, la Comisión hizo referencia a dos sentencias en las que el Tribunal de Justicia declaró la existencia de incumplimientos tanto de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva como del Reglamento nº 1553/89 y del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1) (sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, Rec. p. I-6251, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355).
- 62 Sin embargo, como se desprende de la lectura de ambas sentencias, la Comisión había mencionado no sólo las imputaciones relativas a las supuestas infracciones de dicha normativa en las pretensiones de sus recursos, sino que dichas imputaciones habían sido objeto incluso de procedimientos administrativos previos independientes de los relativos a las supuestas infracciones de la Sexta Directiva.
- 63 Debe declararse la inadmisibilidad de la imputación basada en una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, al haber limitado las pretensiones del recurso a la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva sin mencionar dicha imputación.
- 64 Por último, en lo referente a la admisibilidad del recurso en la medida en que podría entenderse que versa sobre la infracción del artículo 234 CE, es preciso recordar que, en el procedimiento administrativo previo y ante el Tribunal de Justicia, la Comisión destacó que la sentencia del Tribunal Supremo resulta de un recurso de casación en interés de la Ley y que dicho órgano jurisdiccional, en el marco del citado recurso de casación, no planteó ninguna cuestión al Tribunal de Justicia acerca de la aplicación de la Sexta Directiva a las actividades de los registradores-liquidadores.
- 65 Sin embargo, en respuesta a una pregunta planteada por el Tribunal de Justicia en la vista, la Comisión señaló que su recurso no contempla la infracción del artículo 234 CE por el Reino de España.
- 66 Habida cuenta de dicha aclaración, no procede considerar la excepción de inadmisibilidad, planteada asimismo por el Reino de España por primera vez en la vista, del recurso de la Comisión en la medida en que éste se refería, en las circunstancias del presente caso, a tal infracción.
- 67 Por lo tanto, procede puntualizar que el recurso de la Comisión es únicamente admisible en la medida en que tiene por objeto la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

- 68 Según la Comisión, los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA en virtud el artículo 2 de la Sexta Directiva. Los registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. No presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados por un funcionario a la Administración a la que pertenece y, en tal supuesto, no sujetos al IVA en virtud de la excepción prevista en el apartado 5 de dicho artículo.
- 69 La Comisión estima que el concepto de «actividad económica» contemplado en el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse ampliamente, pudiendo englobar funciones conferidas y reguladas por el Derecho público. No es suficiente que se trate de un acto cuya ejecución esté comprendida dentro de las prerrogativas de la autoridad pública. Es el carácter independiente o no de la actividad ejercida por el operador de que se trate lo verdaderamente determinante para incardinar dicha actividad en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Según la Comisión, esta interpretación es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establecida en sus sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, y relativa, respectivamente, a los notarios y «gerechtsdeurwaarders» (agentes judiciales), así como a los recaudadores de impuestos.
- 70 La Comisión alega, además, que el mero hecho de que una norma de Derecho nacional establezca que una persona debe considerarse «funcionario» de la Administración pública no es, *per se* y automáticamente, una razón válida para excluir a dicha persona del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Es preciso analizar la naturaleza real y la esencia de la actividad ejercida por el registrador-liquidador, a fin de poder determinar su tratamiento a efectos del IVA.
- 71 A este respecto, la Comisión mantiene que, en España, el sistema de acceso a la profesión de registrador-liquidador se basa en unas oposiciones cuyo contenido es muy similar al de las oposiciones a notarías. Si bien tienen la consideración de funcionarios públicos de acuerdo con la legislación que les resulta aplicable, no se ha discutido en ningún momento que los notarios, que también perciben honorarios y no salarios, están sujetos al IVA.
- 72 En lo referente a la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, la Comisión alega, en primer lugar, que el registrador-liquidador es un profesional que presta servicios con carácter independiente y que organiza de forma autónoma los recursos humanos y materiales necesarios para la prestación de dichos servicios. Según la Comisión, la relación entre el registrador-liquidador y el personal auxiliar por él contratado, que no está subordinado en modo alguno a la Comunidad Autónoma, es ni más ni menos la que existe entre empresario y trabajador. El hecho de que los empleados permanezcan en sus puestos pese al cambio del titular de la oficina liquidadora resulta irrelevante, ya que tales empleados no dependen, en ningún caso, de la Administración, sino de quien en cada momento ostenta el cargo de registrador-liquidador.
- 73 En segundo lugar, la Comisión señala que, a efectos fiscales nacionales, no existe distinción alguna entre los ingresos percibidos por los Registradores de la Propiedad como profesionales encargados del Registro de la Propiedad (cuya sujeción al IVA y su carácter empresarial se aceptan sin discusión por las autoridades españolas) y los ingresos percibidos

como registradores-liquidadores encargados de las oficinas liquidadoras. Ambos tipos de ingresos aparecen en la declaración del impuesto sobre la renta como «rendimientos de actividades económicas» y no como «rendimientos del trabajo». Según la Comisión, si el registrador-liquidador fuera un funcionario, sería sin duda el único funcionario de la Administración en España que declararía los ingresos por su trabajo en la función pública como rendimientos de actividades económicas y que deduciría los correspondientes gastos (en concepto de gastos derivados de una actividad económica).

- 74 En tercer lugar, la Comisión considera que el hecho de que sea necesario un convenio bilateral específico de colaboración entre cada Comunidad Autónoma, por un lado, y los Colegios de Registradores, por otro, demuestra que, a efectos de la Sexta Directiva, los registradores-liquidadores no son órganos administrativos de las Comunidades Autónomas, ni partes intrínsecas, integrantes o internas de éstas. Por el contrario, se trata de partes independientes y distintas con las que las Comunidades Autónomas celebran contratos de prestaciones de servicios a título oneroso.
- 75 Poco importa, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que las funciones examinadas consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público, que el profesional esté sometido a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública, o que su remuneración se determine mediante ley (véanse la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 10, 14 y 19, y el auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, C-456/07, apartado 20).
- 76 Habida cuenta de estas consideraciones, la Comisión concluye que no cabe invocar el artículo 4, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva para justificar la no sujeción al IVA de los servicios prestados por el registrador-liquidador, en la medida en que éste actúa de manera independiente sin estar integrado en la Administración pública a la que presta servicios a título oneroso.
- 77 El Reino de España sostiene que la actividad ejercida por el registrador-liquidador no tiene carácter económico y que se trata, en cambio, de una actividad pública. La retribución que percibe el registrador-liquidador no se destina a sufragar una actividad económica de mercado ordinaria en la que se presupone un ánimo de lucro, sino a hacer frente a los gastos de funcionamiento de la oficina liquidadora. Desempeña la misma función económica que la asunción de los costes que generan los órganos tributarios estatales. Las oficinas liquidadoras desempeñan las mismas funciones que otros órganos estatales, autonómicos o forales según el territorio de que se trate. Desde el punto de vista del registrador-liquidador, la dirección de la oficina es, en principio, una obligación impuesta por ley y vinculada al Registro en el que desarrolla su actividad registral. Por lo tanto, es imposible negarse a practicar operaciones de liquidación solicitadas por los contribuyentes puesto que es imposible renunciar a dicha competencia.
- 78 En cualquier caso, el Reino de España considera que las oficinas liquidadoras son organismos de Derecho público que desarrollan actividades en el ejercicio de funciones públicas y, por lo tanto, que están comprendidas en la regla de no sujeción establecida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Los registradores-liquidadores cuentan con innumerables prerrogativas para ejercer y desarrollar todas sus funciones. Efectúan comprobaciones, giran liquidaciones, imponen sanciones y recargos, requieren datos de los contribuyentes, les notifican actos y resoluciones, resuelven los recursos que plantean y conceden aplazamientos, entre otras funciones. Tienen exactamente la misma condición de autoridad pública que la que tienen atribuida otros órganos estatales, forales o autonómicos que desarrollan la misma actividad en sus respectivos territorios.

- 79 Además, el Reino de España señala que no existe actualmente en ningún territorio ningún operador privado que realice funciones liquidadoras. En la medida en que no cabe plantearse, ni actual ni potencialmente, la posibilidad de que operadores económicos privados desarrollen estas funciones, parece a todas luces justificado que no se considere a las oficinas liquidadoras sujetos pasivos del IVA, respetando la neutralidad fiscal en las circunstancias descritas.
- 80 Aun suponiendo que el Tribunal de Justicia considerase que la actividad ejercida por los registradores-liquidadores constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva, el Reino de España sostiene que la independencia requerida en el artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva no se produce ni frente a los órganos de las Administraciones con los que la oficina liquidadora se relaciona vertical o jerárquicamente, ni frente a los contribuyentes que liquidan sus impuestos. A su juicio, la atribución de la competencia no depende del registrador-liquidador, al tomar posesión del Registro de la Propiedad al que se vincula la oficina liquidadora, y su cese no conlleva la pérdida de la competencia en relación con dicha oficina liquidadora.
- 81 En su opinión, los registradores-liquidadores carecen asimismo de independencia en lo referente a la organización de los recursos humanos y materiales. Considera que vienen condicionados en el número de personas y su cualificación, en las condiciones de los locales o en lo relativo a los sistemas informáticos y de gestión. Al tomar posesión de las oficinas liquidadoras, los registradores-liquidadores se encuentran con unos empleados que permanecen en sus puestos pese al cambio de titular de la oficina de que se trate. Este personal no depende exclusivamente del registrador-liquidador, ya que, en tal caso, lo lógico sería que los empleados siguieran al registrador-liquidador en caso de que se produjese un cambio en la titularidad de la oficina liquidadora.
- 82 La responsabilidad por actuaciones negligentes del registrador-liquidador recae sobre la Administración tributaria, en la que se integra la oficina liquidadora de la que es titular el registrador-liquidador, en el marco del régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. Para el Reino de España, este hecho ilustra claramente el carácter dependiente con que los registradores-liquidadores desarrollan su actividad. Afirma que las previsiones disciplinarias aplicables a los registradores-liquidadores son análogas a las que rigen la actuación de cualquier funcionario público. Según dicho Estado miembro, otras manifestaciones de esta falta de independencia pueden ser las visitas de inspección anuales a las oficinas liquidadoras; el control permanente de sus actuaciones, tanto por medios informáticos como a través de comisiones específicas; la supervisión permanente de determinadas actuaciones de valoración y liquidación; la exigencia de medios informáticos y personales adecuados; la posibilidad de reorganización de dichas oficinas o las Instrucciones de diverso alcance de obligado cumplimiento.
- 83 Según el Reino de España, no resulta aplicable al presente caso la jurisprudencia establecida en las sentencias Comisión/Países Bajos y Ayuntamiento de Sevilla, antes citadas. Por un lado, las actividades de los notarios y de los agentes judiciales de que se trataba en el primer asunto correspondían a actividades de una profesión liberal y, por otro lado, los actos de los Recaudadores de Zona de que se trataba en el segundo asunto eran puramente contractuales y de índole privada, de modo que no se traducían en actos administrativos. En su opinión, en el presente caso no estamos ante las mismas circunstancias.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 84 Con carácter preliminar, es preciso puntualizar que no se discute que, en tanto que profesionales encargados de la gestión del Registro de la Propiedad, las actividades de los Registradores están sujetas al IVA.
- 85 El presente recurso de la Comisión versa exclusivamente sobre la sujeción al IVA de las funciones que los Registradores de la Propiedad desempeñan como liquidadores titulares de una oficina liquidadora. Como registradores-liquidadores, determinadas Comunidades Autónomas les confían funciones relacionadas con la gestión, liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales. El examen del Tribunal de Justicia se refiere a esta parte de sus actividades.
- 86 Para apreciar si está fundada la infracción, que alega la Comisión, de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, es preciso examinar, en primer lugar, si los servicios prestados por los registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de dicha Directiva; en segundo lugar, si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva y, en tercer lugar, si, en cualquier caso, el Reino de España puede alegar, como hace, la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública.
- 87 En primer lugar, es preciso recordar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al contemplar, en su artículo 2, relativo a las operaciones sujetas a imposición, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país y al definir, en su artículo 4, apartado 1, como «sujeto pasivo» a quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 6 y 7; de 4 de diciembre de 1990, van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 24, y de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartados 27 y 28).
- 88 El concepto de actividades económicas se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, e incluye, en particular, el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas (sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartados 6 y 7, así como Isle of Wight Council y otros, apartado 27).
- 89 El análisis de estas definiciones pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, antes citada, apartado 26, y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47 y jurisprudencia citada). De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 13 de diciembre de 2007, Götz, C-408/06, Rec. p. I-11295, apartado 18).
- 90 Habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una

remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.

- 91 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que las actividades de los registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartado 10, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, apartado 28).
- 92 Por otra parte, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12), el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.
- 93 Pues bien, como se desprende de los autos, las actividades de liquidación y de recaudación ejercidas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y una compensación fija por cada liquidación practicada exenta o negativa responden a dicha definición. Como resulta de la respuesta del Reino de España, de 7 de febrero de 2006, a una solicitud de información adicional realizada por la Comisión a raíz de la respuesta de este Estado miembro al escrito de requerimiento, si bien es cierto que el porcentaje de la prima de recaudación puede variar de una Comunidad Autónoma a otra, y puede variar temporalmente según los términos de los convenios de colaboración firmados por los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas de que se trate, no es menos cierto que el beneficio que los registradores-liquidadores obtienen de su actividad depende no sólo del importe de los impuestos recaudados, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para conseguir dicha recaudación.
- 94 Por lo que respecta a la alegación del Reino de España de que las cantidades percibidas por las oficinas recaudadoras se destinan únicamente a hacer frente a los gastos de funcionamiento de dichas oficinas y no constituyen una «remuneración que percibe el autor de la operación» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, baste señalar que, como se desprende del artículo 294 de la Ley Hipotecaria recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, a diferencia de los funcionarios españoles, los registradores-liquidadores no perciben un salario del Estado. Como ha alegado la Comisión, es difícilmente imaginable que los registradores-liquidadores, si son funcionarios que dependen de la Administración tributaria como afirma el Reino de España, acepten ejercer funciones sin la más mínima contrapartida y que no obtengan beneficio económico alguno del ejercicio de sus funciones como titulares de las oficinas liquidadoras.
- 95 En respuesta a una pregunta planteada por el Tribunal de Justicia en la vista, el propio Reino de España admitió que la indemnización percibida por los registradores-liquidadores comprende no sólo los costes de las prestaciones realizadas, sino también una retribución para los propios registradores-liquidadores.
- 96 Además, según la información facilitada por la Comisión y confirmada en la vista, los registradores-liquidadores declaran sus ingresos como ingresos de actividades económicas y, a efectos fiscales nacionales, no existe distinción alguna entre los ingresos percibidos por los Registradores como profesionales encargados del Registro y los ingresos percibidos como

registradores-liquidadores. Si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de éstos no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los autores de las operaciones de que se trata en el presente caso.

- 97 En estas circunstancias, las actividades de liquidación y de recaudación realizadas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva y una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de esta Directiva.
- 98 Esta conclusión viene confirmada por la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, en lo referente a la sujeción al IVA de los Recaudadores de Zona nombrados por la entidad local de que se trata en dicho asunto cuyos tributos recaudan.
- 99 En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia examinó la cuestión de si la actividad de recaudación ejercida por los Recaudadores de Zona debía o no considerarse realizada «con carácter independiente», a efectos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, y la aplicabilidad de la regla de no sujeción establecida en el apartado 5 de dicho artículo. Sin embargo, tal examen supone que se determine previamente el «carácter económico», en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva, de la actividad de recaudación de impuestos ejercida por los citados Recaudadores (véase, en este sentido, la sentencia Götz, antes citada, apartado 15).
- 100 En segundo lugar, en el caso de que el Tribunal de Justicia considere que los registradores-liquidadores ejercen una actividad económica, el Reino de España estima que no puede tratarse de una actividad ejercida con carácter independiente a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. No existe independencia ni respecto de los órganos de las Administraciones con los que las oficinas liquidadoras se relacionan verticalmente, ni respecto del contribuyente.
- 101 Sobre este particular, el Reino de España alega que los registradores-liquidadores no pueden negarse a practicar una operación de liquidación que les solicite un contribuyente, porque dicha competencia es irrenunciable. Además, los registradores-liquidadores no organizan sus recursos humanos y materiales de modo autónomo, se puede hacer responsable a la Administración tributaria de los actos de negligencia de los registradores-liquidadores, y éstos están sujetos a un control disciplinario por la autoridad pública y a inspecciones por parte de la Administración tributaria.
- 102 De los autos se desprende que los registradores-liquidadores no perciben salario y que no están vinculados a las Comunidades Autónomas por contratos de trabajo. Por lo tanto, es preciso examinar si realizan las actividades objeto del presente recurso con carácter independiente o si la relación jurídica entre los referidos registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas que recurren a sus servicios crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.
- 103 En primer lugar, por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay «lazo de subordinación», en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, toda vez que los registradores-liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites

establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades.

- 104 Es cierto que de las respuestas de las autoridades españolas a las preguntas planteadas por la Comisión en el procedimiento administrativo previo se desprende que las Comunidades Autónomas pueden indicar a los registradores-liquidadores el sistema informático que deben utilizar y que deben estar conectados «on-line» con las autoridades competentes de las Comunidades Autónomas, y pueden exigir una dotación mínima de personal en las oficinas liquidadoras y que dicho personal demuestre unas cualificaciones profesionales concretas.
- 105 Sin embargo, estas circunstancias son irrelevantes, puesto que resulta claramente de los autos que la organización de los recursos humanos depende de cada oficina liquidadora. El personal empleado en las referidas oficinas no forma parte de los efectivos de las Comunidades Autónomas y no tiene ningún vínculo directo con éstas. Como se desprende de la Ley Hipotecaria, dicho personal está vinculado al registrador-liquidador por una relación laboral, depende del registrador-liquidador y es retribuido por éste.
- 106 En estas condiciones, la dependencia funcional de los registradores-liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas que pueden darles instrucciones, así como la sujeción de los registradores-liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con las Comunidades Autónomas con respecto al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva (véanse, asimismo, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 12, antes citadas).
- 107 En segundo lugar, por lo que respecta a las condiciones retributivas, como se desprende de los apartados 93 a 97 de la presente sentencia, no existe relación de subordinación, toda vez que los registradores-liquidadores soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 13, antes citadas), de la eficacia de los registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador. El hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada oficina liquidadora están a cargo de los registradores-liquidadores titulares de dichas oficinas resulta claramente de la información facilitada por el Reino de España así como de determinados convenios de colaboración celebrados entre algunas Comunidades Autónomas y los Colegios de Registradores de dichas Comunidades.
- 108 Si bien el Reino de España subraya la falta de negociación directa entre las Comunidades Autónomas y los registradores-liquidadores individuales por lo que respecta a las cantidades percibidas por éstos por los servicios que prestan, no es menos cierto que tal negociación tiene lugar entre los distintos Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas en las que exista un convenio de colaboración y que, en dichas negociaciones, los primeros actúan como representantes de los registradores-liquidadores.
- 109 Por último, en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la Comunidad Autónoma pueda ser considerada responsable por los actos de los registradores-liquidadores realizados en cuanto delegados de la autoridad pública no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación (véase la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartado 14).

- 110 En tercer lugar, el Reino de España sostiene, sin embargo, que los registradores-liquidadores, aun admitiendo que ejercen actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, deben estar amparados por la regla de no sujeción, establecida en el apartado 5, párrafo primero, de dicho artículo, en favor de los organismos de Derecho público, cualidad que se les debería reconocer.
- 111 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva únicamente establece la no sujeción en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 20).
- 112 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia *Isle of Wight Council* y otros, antes citada, apartados 38 y 44).
- 113 Deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, a saber, la cualidad de organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública (sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 11; Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartado 18).
- 114 Por lo que respecta al primer requisito, esto es, la cualidad de organismo público, el Tribunal de Justicia ya ha precisado 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 (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas, y auto *Mihal*, antes citado, apartado 17).
- 115 Con independencia de que la normativa pertinente califique como funcionarios a los registradores-liquidadores y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público, es preciso señalar que, a efectos de la Sexta Directiva, los registradores-liquidadores no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración pública, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal.
- 116 En el presente caso, no se discute que las propias Comunidades Autónomas constituyen organismos de Derecho público. Sin embargo, la actividad cuya sujeción al IVA se discute en el presente caso no es realizada por dichos organismos, sino, a título oneroso, por un prestatario de servicios distinto y no integrado en ellos. Esta falta de integración resulta con claridad de las relaciones descritas anteriormente entre los registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas, debido a que los convenios de colaboración que regulan dichas actividades se negocian entre los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas y a que nadie afirma que, cuando actúa como responsable del Registro de la Propiedad, el Registrador de la Propiedad sea un organismo de Derecho público, a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni cuestiona la sujeción al IVA de estas actividades. Pues bien, es cierto que existe una diferencia entre la gestión de dicho Registro y la actividad de recaudación y de liquidación de los impuestos de que se trata en el presente caso, pero tal diferencia se manifiesta no respecto de la cuestión de si el Registrador

constituye un organismo de Derecho público, a efectos de la citada disposición de la Sexta Directiva, sino respecto de si la actividad que realiza está comprendida en el ejercicio de prerrogativas de la autoridad pública.

- 117 Por otra parte, en lo referente a la doble función del Registrador, es preciso recordar también que, en respuesta a una solicitud de información por parte de la Comisión, el Reino de España indicó, mediante escrito de 5 de abril de 2006, que la organización del personal empleado por el Registrador y las funciones que debe realizar dependen de cada oficina liquidadora. Si bien puede existir, en determinadas oficinas, una distinción entre el personal encargado de las funciones relativas a la gestión del Registro de la Propiedad y el encargado de las funciones relativas a las actividades de liquidación y de recaudación, en otras oficinas se supone que el personal alterna dichas funciones según el volumen de trabajo y las exigencias del Registrador. En cualquier caso, dicho personal está vinculado al Registrador mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado, depende del Registrador y es retribuido por éste.
- 118 En consecuencia, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22).
- 119 Esta conclusión viene confirmada, además, por el hecho de que, como se desprende el apartado 112 de la presente sentencia, en tanto que excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción.
- 120 En la vista, el Reino de España subrayó el hecho de que los registradores-liquidadores son responsables de la recaudación y de la liquidación de impuestos estatales, a saber, los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, correspondientes a la autonomía fiscal reconocida a los Estados miembros así como a la organización y la gestión de la estructura administrativa fiscal nacional.
- 121 A este respecto, es preciso recordar que de la jurisprudencia se desprende que, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 19).
- 122 De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros.

- 123 Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente.
- 124 Por último, el Reino de España ha invocado su dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que éste tiene su origen en la sentencia del Tribunal Supremo.
- 125 Sobre este particular, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cabe declarar, en principio, la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 226 CE cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente (sentencia de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia, C-129/00, Rec. p. I-14637, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 126 En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló también que, si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por éste (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 32).
- 127 Por lo tanto, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora, no están sujetos al IVA.

Costas

- 128 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de España y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) **Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, 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, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido.**
- 2) **Condenar en costas al Reino de España.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: español.

Sentencia del TJUE, asunto C-288/07, Comisión de las Comunidades Europeas contra Isle of Wight Council

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 16 de septiembre de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 4, apartado 5 – Actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público – Explotación de aparcamientos de pago – Distorsiones de la competencia – Significado de los términos “lleve a” y “grave”»

En el asunto C-288/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Reino Unido), mediante resolución de 6 de marzo de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de junio de 2007, en el procedimiento entre

The Commissioners of Her Majesty’s Revenue & Customs

e

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas y K. Lenaerts, Presidentes de Sala, y los Sres. G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de abril de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Borough Council y el West Berkshire District Council, por los Sres. J. Ghosh, QC, J. Henderson, Barrister y R. Genn, Solicitor, así como por la Sra. L. Leach, Adviser;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross, en calidad de agente, asistida por los Sres. C. Vajda, QC, y B. Rayment, Barrister;

- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. A. Aston, SC, y N. Travers, BL;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de junio de 2008;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 5, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de sendos litigios entre los Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (en lo sucesivo, «Commissioners») y cuatro entidades locales, a saber, el Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Council y el West Berkshire District Council (en lo sucesivo, conjuntamente, «entidades locales de que se trata»), en relación con la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de dichas entidades por lo que respecta a las actividades de explotación de aparcamientos cerrados para automóviles («offstreet parking») (en lo sucesivo, «aparcamientos»).

Marco jurídico

- 3 El artículo 2 de la Sexta Directiva, contenido en el título II de ésta, que lleva la rúbrica «Ámbito de aplicación», dispone:

«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.

[...]
- 4 El artículo 4 de la Sexta Directiva, contenido en el título IV de ésta, que lleva la rúbrica «Sujetos pasivos», establece:

«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] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 5 El anexo D de la Sexta Directiva, al cual el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva hace referencia, enumera trece categorías de operaciones. Sin embargo, la explotación de aparcamientos no figura entre estas últimas.
- 6 No ha sido llevada a cabo la adaptación del Derecho interno del Reino Unido al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, cuyo efecto directo fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros* (231/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 33.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 Las entidades locales de que se trata alquilan plazas en aparcamientos. El sector privado también ofrece dicho servicio.
- 8 Históricamente, las entidades locales del Reino Unido han aceptado que tienen la condición de sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a sus rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos. Sin embargo, a raíz del pronunciamiento de la sentencia de 14 de diciembre de 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, Rec. p. I-11435), unas 127 entidades locales solicitaron la devolución del IVA previamente satisfecho porque estimaban que, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, no deberían haber estado sujetas a dicho impuesto. El importe total de las solicitudes de devolución presentadas asciende a unos 129 millones de GBP. En relación con el importe que representaría el conjunto de las reclamaciones que podrían llegar a presentarse, en la resolución de remisión se indica que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte cuenta aproximadamente con 468 entidades locales.

- 9 En los litigios del asunto principal, la suma total de las reclamaciones asciende aproximadamente a 1,6 millones de GBP. El órgano jurisdiccional remitente señala que dichos litigios son asuntos piloto, ya que las entidades locales de que se trata constituyen una muestra representativa del conjunto de las entidades locales. En efecto, el Isle of Wight Council, el Mid-Suffolk District Council, el South Tyneside Metropolitan Bourough Council y el West Berkshire District Council se encargan respectivamente de la administración de una isla, de un área rural, de un área urbana y de una región.
- 10 Al haber considerado las entidades locales de que se trata que, según una interpretación correcta del Derecho comunitario, no son deudoras del IVA por la actividad controvertida, solicitaron la devolución del IVA previamente abonado. Sin embargo, los Commissioners se negaron a llevar a cabo dicha devolución. En consecuencia, las referidas entidades locales interpusieron un recurso contra la resolución de los Commissioners ante el VAT and Duties Tribunal, London. Al haber estimado que la cuestión de la no consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos, sobre la base del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debía ser objeto de un análisis diferenciado para cada una de las entidades locales de que se trata, es decir, «sujeto pasivo por sujeto pasivo», el VAT and Duties Tribunal, London, llegó a la conclusión de que la no consideración como sujetos pasivos del IVA de las referidas entidades locales no llevaba a distorsiones graves de la competencia. Por tanto, cada una de las antedichas entidades locales quedaba exenta del IVA por lo que respecta a sus rendimientos derivados de la explotación de aparcamientos.
- 11 Los Commissioners apelaron la resolución del VAT and Duties Tribunal, London, ante la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Su alegación principal se basa en que, a su entender, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva tiene un alcance nacional, que exige realizar una apreciación global del impacto que tendría para el conjunto del sector privado una exención del IVA concedida a las entidades locales por lo que respecta a la explotación de aparcamientos. La referida apelación tiene también por objeto el significado de los términos «leve a» y «graves», contenidos en el fragmento de frase «en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia», del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.
- 12 En estas circunstancias, la High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe apreciarse la expresión “distorsiones de la competencia” respecto de cada organismo público, de forma que, en el contexto del presente asunto, la existencia de tales distorsiones deba determinarse tomando como referencia el área o las áreas en las que el organismo concreto de que se trata explote aparcamientos, o bien tomando como referencia la totalidad del territorio nacional del Estado miembro?
 - 2) ¿Cuál es el significado de [la expresión] “leve a”? Concretamente, ¿qué grado de probabilidad o qué nivel de certeza se requiere para que se cumpla esta condición?
 - 3) ¿Cuál es el significado del término “grave”? Concretamente, ¿significa “grave” un efecto sobre la competencia que sea algo más que insignificante o *de minimis*, un efecto “sustancial” o un efecto “excepcional”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 13 Las entidades locales de que se trata estiman que la expresión «distorsiones de la competencia» debe apreciarse con respecto a cada organismo público, de forma que, en el contexto del presente asunto, la existencia de tales distorsiones debe determinarse tomando como referencia el territorio o los territorios en los que el organismo concreto de que se trate alquile plazas en aparcamientos y no un mercado hipotético que abarque la totalidad del territorio nacional de un Estado miembro determinado. A su entender, el enfoque contrario no es coherente con el propio concepto de competencia. Según dichas entidades locales, la exención del IVA concedida a cada una de ellas no da en modo alguno lugar a distorsiones de la competencia con respecto a los operadores privados o a las entidades locales situados, por ejemplo, en Glasgow, y mucho menos a distorsiones «graves». Asimismo, ninguna persona que desee realizar compras en la isla de Wight aparcará su vehículo en Manchester.
- 14 El Gobierno del Reino Unido, basándose sobre todo en los principios fundamentales de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica, estima que, en principio, un enfoque «actividad por actividad», es decir, un enfoque que tenga en cuenta el conjunto del mercado nacional y no cada mercado local, es el más razonable a la hora de interpretar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. A su entender, el carácter local de la demanda supone que, incluso en el territorio perteneciente a una determinada entidad local, pueden existir varios mercados locales, entre los cuales algunos pueden generar competencia, mientras que otros no.
- 15 Según Irlanda, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los Estados miembros tienen libertad para elegir el método más apropiado a la hora de adaptar su Derecho nacional al artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva. A su juicio, corresponde a cada Estado miembro determinar cuáles son las actividades desarrolladas por el Estado y por las entidades públicas que, si no estuviesen sujetas al IVA, llevarían a distorsiones graves de la competencia. En consecuencia, a su entender, los Estados miembros pueden adoptar enfoques locales, regionales o nacionales.
- 16 El Gobierno italiano propone que se apliquen los principios propios del ámbito de la competencia. A este respecto, se remite a la Comunicación de la Comisión relativa a la definición de mercado de referencia a efectos de la normativa comunitaria en materia de competencia (DO 1997, C 372, p. 5) y, basándose en ella, considera que, en los litigios del procedimiento principal, el mercado geográfico relevante no puede en ningún caso estar constituido por la totalidad del mercado nacional. A su entender, en materia de alquiler de plazas en aparcamientos, no puede considerarse que exista ningún tipo de competencia entre los servicios ofrecidos por ciudades diferentes.
- 17 En opinión de la Comisión de las Comunidades Europeas, a la hora de evaluar el riesgo de que se produzcan distorsiones de la competencia, es preciso tener en cuenta la naturaleza de la actividad y no las condiciones locales de la competencia. A su juicio, la correcta fundamentación de este enfoque puede deducirse del hecho de que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva establece que, en cualquier caso, las operaciones enumeradas en el anexo D de ésta última estarán sujetas al IVA a no ser que su volumen sea insignificante. A su entender, al hacer esto, la Sexta Directiva parte claramente del supuesto de que la relación de competencia y el riesgo de distorsiones que de ella resulta deben determinarse de forma abstracta, basándose en la propia naturaleza de la actividad y sin hacer referencia a las condiciones locales.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 18 Con carácter preliminar, debe recordarse que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, 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.
- 19 Como ha declarado este Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que la antedicha disposición sea aplicable, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18, y Fazenda Pública, anteriormente citada, apartado 15).
- 20 En lo que respecta al primero de estos requisitos, ha quedado acreditado que las entidades locales de que se trata son organismos de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 21 En cuanto al segundo requisito, es preciso recordar que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido de la antedicha disposición son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados (véase, en particular, la sentencia Fazenda Pública, antes citada, apartado 17 y la jurisprudencia allí mencionada).
- 22 Habida cuenta de la naturaleza del análisis que debe efectuarse, corresponde al juez nacional calificar la actividad de que se trata en el asunto principal en atención al criterio anteriormente referido (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 11, y Fazenda Pública, antes citada, apartado 23).
- 23 Al no haberse planteado como cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia el hecho de si, en los litigios del asunto principal, las entidades locales de que se trata actuaban en el ejercicio de sus funciones públicas, es preciso, a reserva de comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, partir del supuesto de que la actividad controvertida en el procedimiento principal debe considerarse, a efectos de la presente petición de decisión prejudicial, comprendida dentro del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 24 Asimismo, debe recordarse que, aunque las entidades locales lleven a cabo una actividad de esas características en el ejercicio de sus funciones públicas, dichas entidades deberán ser consideradas como sujetos pasivos, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en la medida en que el hecho de no considerarlas sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si dichas distorsiones deben apreciarse tomando como referencia los mercados locales en los que actúan cada una de las entidades locales de que se trata, o bien tomando como referencia la actividad, tal y como se lleva a cabo en la totalidad del territorio nacional.
- 25 Para responder a esta pregunta, es preciso, a falta de indicaciones en el propio tenor del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, tomar en consideración la estructura y la finalidad de dicha Directiva, así como el lugar que el artículo 4, apartado 5, ocupa dentro del sistema común del IVA establecido por la referida Directiva.

- 26 A este respecto, es importante subrayar que, como norma general y de conformidad con el artículo 2, punto 1, de esa misma Directiva, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.
- 27 Además, a tenor del artículo 4, apartado 1, 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 del mismo artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Ese apartado 2 define el concepto de «actividades económicas» como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios (sentencia de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros, C-284/04, Rec. p. I-5189, apartado 33).
- 28 Por consiguiente, el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA (véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 7, y de 4 de diciembre de 1990, van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17).
- 29 A este respecto, conviene, no obstante, precisar que esta última disposición sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, Regie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 47; de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18, así como T-Mobile Austria y otros, antes citada, apartado 34).
- 30 Sólo como excepción a esta regla general determinadas actividades de naturaleza económica no quedan sujetas al IVA. Dicha excepción está prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, en virtud del cual las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas no están sujetas a ese impuesto.
- 31 La referida excepción tiene principalmente por objeto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas que, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público. En esas condiciones, el hecho de no considerar a dichos organismos sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a las mencionadas actividades carece potencialmente de efectos contrarios a la competencia, ya que éstas últimas las lleva generalmente a cabo el sector público con carácter exclusivo o casi exclusivo.
- 32 Sin embargo, aunque estos organismos lleven a cabo ese tipo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas, deberán ser considerados como sujetos pasivos, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, o también, si las antedichas actividades se encuentran enumeradas en el anexo D de la referida Directiva, excepto cuando su volumen sea insignificante.
- 33 De este modo, un organismo de Derecho público puede estar encargado, en virtud del Derecho nacional, de llevar a cabo determinadas actividades de naturaleza esencialmente económica en el marco de un régimen jurídico que le es propio, aunque esas mismas actividades también puedan llevarlas a cabo de forma paralela operadores privados, de forma que la no consideración de dicho organismo como sujeto pasivo del IVA tenga como resultado el que se produzcan determinadas distorsiones de la competencia.
- 34 El legislador comunitario ha querido evitar ese resultado indeseable al establecer, en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que las actividades enumeradas

de forma precisa en el anexo D de esa misma Directiva (a saber, las telecomunicaciones, la distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica, el transporte de bienes, los servicios portuarios y aeroportuarios, el transporte de personas, etc.) estarán, «en cualquier caso», salvo cuando su volumen sea insignificante, sujetas al IVA, y ello aun cuando los organismos de Derecho público lleven a cabo dichas actividades en el ejercicio de sus funciones públicas.

- 35 En otras palabras, se presume que la no consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA con respecto a las referidas actividades lleva a distorsiones de la competencia, excepto cuando el volumen de esas actividades sea insignificante. En consecuencia, del tenor del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva se desprende claramente que la consideración como sujetos pasivos del IVA de los antedichos organismos resulta de la realización de las actividades enumeradas en el anexo D de esa misma Directiva en sí mismas consideradas, con independencia de que un organismo de Derecho público determinado tenga que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que lleva a cabo esas actividades.
- 36 Asimismo, a nivel nacional, pueden existir otras actividades de naturaleza esencialmente económica, no enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva y cuya lista puede variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro, que sean llevadas a cabo de forma paralela tanto por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas como por operadores privados.
- 37 Son precisamente esas las actividades a las que se aplica el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que establece que los organismos de Derecho público, aun cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas, deberán ser considerados como sujetos pasivos, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.
- 38 Por consiguiente, los párrafos segundo y tercero del referido artículo 4, apartado 5, están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo, a saber, la consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público, aun cuando éstos actúen en el ejercicio de sus funciones públicas. Por tanto, los párrafos antedichos se encuentran sujetos a la misma lógica, mediante la cual el legislador comunitario ha querido limitar el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público, con el fin de dar cumplimiento a la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la referida Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA.
- 39 En consecuencia, es preciso interpretar conjuntamente los párrafos segundo y tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.
- 40 De lo antedicho se desprende que la consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA, ya sea sobre la base del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, o sobre la base del párrafo tercero de dicha disposición, resulta de la realización de una actividad determinada en sí misma considerada, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que desarrollan esa actividad.
- 41 Por otra parte, esta conclusión se ve corroborada por los principios generales del Derecho comunitario aplicables en materia fiscal, como los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

- 42 Así, el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 92), se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en particular, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20).
- 43 A este respecto, procede recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal (sentencia de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Rec. p. I-4999, apartado 24).
- 44 Si bien es cierto que la Sexta Directiva prevé algunas excepciones que pueden interferir en cierta medida con la aplicación del principio de neutralidad fiscal, como la excepción prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Rec. p. I-4685, apartado 43), en la medida en que esta disposición permite la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público, siempre y cuando ello lleve, únicamente, a distorsiones de la competencia de escasa entidad, no es menos cierto que dicha excepción debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible el principio referido.
- 45 Ahora bien, la tesis defendida por las entidades locales de que se trata equivale a atribuir la consideración de sujetos pasivos del IVA a unas entidades locales sí y a otras no, en función de las distorsiones de la competencia que se hayan producido o no en cada uno de los mercados locales en los que dichas entidades locales operan, aunque la prestación de servicios de que se trata, es decir, la explotación de aparcamientos, sea esencialmente la misma. En consecuencia, esta tesis implica no sólo que se trate de forma distinta a los operadores privados con respecto a los organismos de Derecho público en el supuesto de que la no consideración como sujetos pasivos de estos últimos lleve, únicamente, a distorsiones de la competencia de escasa entidad, sino también a establecer un tratamiento diferenciado dentro del propio grupo de los organismos de Derecho público.
- 46 En cambio, si las antedichas distorsiones se analizan tomando como referencia la actividad en sí misma considerada, con independencia de las condiciones de competencia que se den en un mercado local determinado, el respeto del principio de neutralidad fiscal queda asegurado, ya que la consideración o no consideración como sujetos pasivos del IVA se aplicaría a la totalidad de los organismos de Derecho público, de forma que sólo se quebraría el mencionado principio en lo que respecta a las relaciones entre esos organismos y los operadores privados, y ello en la medida en que las distorsiones de la competencia fuesen de escasa entidad.
- 47 Además, según ha recordado en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia, la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véanse, en particular, las sentencias de 22 de noviembre de 2001, Países Bajos/Consejo, C-301/97, Rec. p. I-8853, apartado 43, y Halifax y otros, antes citada, apartado 72). Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión, 326/85, Rec. p. 5091, apartado 24, y de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, Rec. p. I-4243, apartado 34).

- 48 Pues bien, el principio de seguridad jurídica, que es parte del ordenamiento jurídico comunitario, debe ser respetado tanto por las instituciones comunitarias como por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias (véase la sentencia de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, Rec. p. I-3445, apartado 32).
- 49 Así, la tesis conforme a la cual las distorsiones de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben apreciarse con respecto a cada uno de los mercados locales en los que las entidades locales alquilan plazas en aparcamientos presupone una revaluación sistemática, sobre la base de análisis económicos a menudo complejos, de las condiciones de competencia en un gran número de mercados locales, cuya determinación puede resultar particularmente difícil, en la medida en que la delimitación de éstos no coincide necesariamente con la competencia territorial de las entidades locales. Además, en el territorio de una misma entidad local pueden existir varios mercados locales.
- 50 Por consiguiente, una situación como la antedicha puede provocar numerosas controversias cuando se produzcan cambios que afecten a las condiciones de competencia de un mercado local determinado.
- 51 En consecuencia, ni las entidades locales ni los operadores privados podrán prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si, en un mercado local determinado, la explotación de aparcamientos de pago por parte de las entidades locales se encuentra o no sujeta al IVA.
- 52 Por tanto, dicha situación podría poner en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.
- 53 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.

Sobre la segunda cuestión

- 54 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los términos «lleve a» distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración únicamente la competencia actual o en el sentido de que también comprenden la competencia potencial. Asimismo, dicho órgano jurisdiccional solicita que se le precise qué grado de probabilidad se requiere para que se cumpla esta condición.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 55 Basándose en el punto 139 de las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de junio de 2007, Hutchison 3G y otros (C-369/04, Rec. p. I-5247), las entidades locales de que se trata estiman que los términos «lleve a» deben interpretarse en el sentido de que exigen la existencia de un riesgo real e importante de que se produzcan distorsiones de la competencia.
- 56 El Gobierno del Reino Unido estima que los términos «lleve a» («would lead to») son intercambiables con la expresión «podría dar lugar a» («could lead to») que el Tribunal de

Justicia utiliza en las sentencias *Comune di Carpaneto Piacentino* y otros, antes citadas, lo cual, a su entender, es también coherente con el análisis realizado por la Abogado General Kokott en los puntos 127 y 131 de sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia *Hutchinson 3G* y otros, antes citada. Añade que ya existe, por una parte, una competencia entre las empresas privadas y las entidades locales en numerosas regiones del Reino Unido y, por otra parte, una competencia potencial en otras regiones en las que, por el momento, ningún operador privado está presente.

- 57 Según Irlanda, los términos «lleve a» exigen que las autoridades nacionales competentes encargadas de aplicar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aseguren de que el riesgo de que se produzcan distorsiones de la competencia sea probable, y no meramente posible.
- 58 El Gobierno italiano considera que, si bien no es necesaria una certeza absoluta en la materia, los términos «lleve a» deben entenderse en el sentido de que los riesgos de distorsión de la competencia resultantes del ejercicio de una actividad no sujeta al IVA representen una elevada probabilidad y no sólo una mera posibilidad.
- 59 La Comisión subraya que, con el fin de garantizar que los organismos públicos y los operadores privados se encuentren en una situación de igualdad por lo que se refiere a las condiciones de competencia, es necesario que no existan barreras a la entrada de operadores privados en el mercado de que se trata en el asunto principal. Por tanto, considera que los términos «lleve a» comprenden la competencia potencial. A este respecto, a su entender, basta con que exista una posibilidad real de entrada en dicho mercado de operadores privados que compitan con los organismos de Derecho público de que se trata.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 60 Es preciso recordar que, tal como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva constituye una excepción a la regla general de la sujeción al impuesto de toda actividad de naturaleza económica, y que, por tanto, procede interpretar dicha disposición de forma estricta. Pues bien, por lo que respecta al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la referida Directiva, debe señalarse que éste restaura la mencionada regla general para evitar que la no consideración como sujetos pasivos de esos organismos lleve a distorsiones graves de la competencia. En consecuencia, esta última disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.
- 61 Pues bien, el alcance del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva se vería indebidamente ampliado si la consideración como sujetos pasivos de los antedichos organismos, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva, debiera limitarse únicamente a los casos de distorsión de la competencia actuales, lo cual permitiría que no se considerase sujetos pasivos a los referidos organismos cuando tuvieran que hacer frente a la competencia sólo potencialmente.
- 62 Asimismo, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de esos mismos organismos puede por sí sola disuadir a los competidores potenciales de entrar en el mercado del alquiler de plazas en aparcamientos.
- 63 De lo anterior se desprende que la expresión «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, toma en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial.

- 64 No obstante, la posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, que no venga apoyada por ningún elemento de hecho, ningún indicio objetivo ni ningún análisis del mercado, no puede asimilarse a la existencia de una competencia potencial. Para poder realizar esa asimilación, dicha posibilidad debe ser real y no meramente hipotética.
- 65 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.

Sobre la tercera cuestión

- 66 La tercera cuestión se refiere a la interpretación que debe darse al término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y, en particular, a si debe interpretarse que dicho término significa «algo más que insignificante o *de minimis*», «sustancial» o, incluso, «excepcional».

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 67 Según las entidades locales de que se trata, el término «grave» implica la existencia de un «efecto desfavorable importante» o de un «efecto excepcional» sobre los competidores del organismo de Derecho público o de un efecto distinto del derivado del mero hecho de que el organismo público no factura el IVA, mientras que sus competidores de carácter privado sí lo hacen. A este respecto, se basan en el punto 41 de las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto que dio lugar a la sentencia *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, antes citada, punto en el cual, a su entender, se considera que el término «grave» es sinónimo de «excepcional».
- 68 El Gobierno del Reino Unido estima que el término «grave» hace referencia a cualquier distorsión de la competencia que no sea insignificante o *de minimis*. Añade, en relación con el uso del término «excepcional» que hace el Abogado General Jacobs en el punto 41 de sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, antes citada, que el Tribunal de Justicia no siguió dichas conclusiones ni retomó ese término.
- 69 Según Irlanda, el término «grave» significa que las distorsiones de la competencia deben ser significativas y apreciables, en el sentido de que deben poder afectar de forma considerable a las condiciones de competencia que, en otras circunstancias, se darían en el mercado de que se trata, y ello manifiestamente en perjuicio de los operadores privados afectados.
- 70 El Gobierno italiano estima que debe interpretarse que el término «grave» significa «de una importancia al menos considerable o sustancial, y no sólo insignificante».
- 71 En opinión de la Comisión, el término «grave» remite a una distorsión que no sea insignificante ni carezca de importancia. A este respecto, se basa en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo D de la misma Directiva, conforme al cual las actividades enumeradas en dicho anexo D deben estar sujetas al IVA, excepto cuando su volumen «sea insignificante». A su entender, la función del referido tercer párrafo es, en cualquier caso, someter al IVA a determinadas categorías de actividades que, de no ser así, habría que evaluar a la luz del párrafo segundo de dicho artículo 4, apartado 5. A su juicio, esos dos párrafos responden a la misma lógica y de ello puede deducirse que el legislador, al utilizar el término «insignificante», ha querido describir las actividades que no llevan a distorsiones «graves» de la competencia.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 72 En primer lugar, es preciso señalar que, tal como se desprende del apartado 60 de la presente sentencia, la consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público por lo que respecta a las actividades de naturaleza económica que llevan a cabo en el ejercicio de sus funciones públicas, prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, restaura la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica para evitar que la no consideración como sujetos pasivos de esos organismos lleve a distorsiones graves de la competencia, y que, en consecuencia, la referida disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva.
- 73 Por tanto, debe entenderse que el término «grave» tiene por objeto restringir el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos, prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, de los organismos de Derecho público por lo que respecta a las actividades mencionadas.
- 74 Ahora bien, si se entendiese que dicho término tiene el significado de sustancial o, incluso, de excepcional, el ámbito de aplicación de la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público se vería indebidamente ampliado. En cambio, si sólo se admitiese la no consideración como sujetos pasivos de éstos últimos en el caso en que ello únicamente llevase a distorsiones de la competencia insignificantes, su alcance quedaría circunscrito de forma efectiva.
- 75 A continuación, es preciso recordar que, de conformidad con el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las actividades enumeradas en el anexo D de la Directiva, excepto cuando el volumen de éstas sea «insignificante». En otras palabras, se admite la no consideración como sujetos pasivos del IVA de dichos organismos siempre que el volumen de las actividades referidas sea insignificante, presumiéndose, de este modo, que las distorsiones de la competencia derivadas de ello también serían insignificantes.
- 76 Pues bien, puesto que, tal como se desprende del apartado 38 de la presente sentencia, los párrafos segundo y tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo y se encuentran sujetos a la misma lógica, procede interpretar el término «grave» en el sentido de que sólo puede admitirse la no consideración como sujetos pasivos de los organismos públicos en el caso en que ello únicamente lleve a distorsiones de la competencia insignificantes.
- 77 Por último, el respeto del principio de neutralidad fiscal confirma esta interpretación. En efecto, la tesis defendida por las entidades locales de que se trata conforme a la cual los organismos de Derecho público sólo deberían ser considerados sujetos pasivos del IVA en el caso en que las distorsiones de la competencia resultantes de su no consideración como sujetos pasivos fueran sustanciales o, incluso, excepcionales, crearía una situación fiscal en la que un número significativo de operadores privados que llevasen a cabo las mismas operaciones que las realizadas por los referidos organismos recibiría un trato distinto al que éstos reciben en lo que respecta a la percepción del IVA, lo cual constituiría un importante menoscabo del principio de neutralidad fiscal.
- 78 En cambio, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los antedichos organismos, en los supuestos en que no lleve a ninguna distorsión de la competencia o lleve tan sólo a distorsiones insignificantes, menoscabaría de forma mínima el principio de neutralidad fiscal.

- 79 Por tanto, procede responder a la tercera cuestión que el término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.

Costas

- 80 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del asunto principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del asunto principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

- 1) **El artículo 4, apartado 5, 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, debe interpretarse en el sentido de que las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.**
- 2) **Los términos «lleve a», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, deben interpretarse en el sentido de que toman en consideración no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética.**
- 3) **El término «grave», en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, debe entenderse en el sentido de que las distorsiones de la competencia actuales o potenciales deben ser algo más que insignificantes.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.

Sentencia del TJUE, asunto C-408/06, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Landesanstalt für Landwirtschaft des Bundesfinanzhofes y Franz Gotz

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 13 de diciembre de 2007 *

En el asunto C-408/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 13 de julio de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de octubre de 2006, en el procedimiento entre

Landesanstalt für Landwirtschaft

y

Franz Götz,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. U. Löhmus y J. Klučka, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de septiembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Landesanstalt für Landwirtschaft, por los Sres. P. Gorski y N. Vogl, en calidad de agentes,

- en nombre del Sr. Götz, por el Sr. H. Zaisch, Steuerberater,

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes,

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Harris, Barrister,

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente,

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 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), en su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001 (DO L 22, p. 17) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los números 7 y 12 del anexo D de la referida Directiva.

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Landesanstalt für Landwirtschaft (Instituto regional de agricultura, en lo sucesivo, «Landesanstalt») y el Sr. Götz por una factura relativa a la venta de una cantidad de referencia para entregas de leche de vaca (en lo sucesivo, «cantidad de referencia para entregas», emitida por la Landesanstalt sin consignar el impuesto sobre el valor añadido por separado (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Derecho comunitario

- 3 El artículo 4 de la Sexta Directiva dispone:

«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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 Las operaciones enumeradas en los números 7 y 12 del anexo D de la Sexta Directiva son, respectivamente, las «operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos» y las «operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares».

- 5 Por último, procede indicar que el litigio principal tiene como trasfondo el Reglamento (CEE) n° 3950/92 del Consejo, de 28 de diciembre de 1992, por el que se establece una tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos (DO L 405, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 2028/2002 del Consejo, de 11 de noviembre de 2002 (DO L 313, p. 3) (en lo sucesivo, «Reglamento n° 3950/92»).

Derecho nacional

Ley de aplicación de las organizaciones comunes de mercado

- 6 La Ley de aplicación de las organizaciones comunes de mercado (Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen, BGBl. 1995 I, p. 1147) autoriza, en su artículo 8, apartado 1, que se definan por Reglamento las modalidades de cesión de cantidades de referencia para entregas.

Reglamento de tasas suplementarias

- 7 El Reglamento de tasas suplementarias (Zusatzabgabenverordnung), de 12 de enero de 2000 (BGBl. 2000 I, p. 27) (en lo sucesivo, «ZAV») contiene, en particular, en su versión aplicable al asunto principal, las disposiciones siguientes:

«Artículo 7 — Reorganización del sistema de cesión

1. [...] las cantidades de referencia para entregas pueden cederse de forma no vinculada a la superficie disponible en virtud de los apartados 2 y 3, así como de los artículos 8 a 11 [...]

Artículo 8 — Cesión a título oneroso regulada de cantidades de referencia para entregas

1. Salvo en los casos previstos en el artículo 7, apartados 2 y 3, en los casos de sucesión enumerados en el artículo 7, apartado 1, segunda frase, y en el caso previsto en el artículo 12, apartado 3, la transmisión prevista en el artículo 7, apartado 1, segunda frase, se llevará a cabo a través de puntos de venta, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 siguiente y en los artículos 9 a 11, el 1 de abril, 1 de julio o 30 de octubre de cada año natural [...]

2. Los Länder crearán los puntos de venta. Para cada Land será competente al menos un punto de venta; la actividad de un punto de venta podrá extenderse al territorio de varios Länder. Se podrá autorizar a personas privadas a gestionar un punto de venta cuando:

- 1) ellas o sus organismos gestores sean asociaciones profesionales, u organizaciones, representativas de la ganadería y

- 2) no existan dudas sobre su fiabilidad y aptitud.

[...]

3. Únicamente podrán cederse las cantidades de referencia para entregas dentro de las áreas de cesión definidos en el anexo. [...]»

La Ley del impuesto sobre el volumen de negocios

⁸ La Ley de 1999 del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), (en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable al asunto del litigio principal, establece, en su artículo 14, apartado 1, que «cuando efectúe entregas de bienes o prestaciones de servicios imponibles conforme al artículo 1, apartado 1, punto 1, el sujeto pasivo puede y, en la medida en que efectúe dichas operaciones a favor de otro sujeto pasivo que tenga la condición de empresario, debe, a solicitud de este último, emitir facturas de las que se desprenda

claramente la cuantía del impuesto». El artículo 2, apartado 3, de la referida Ley reserva a las personas jurídicas de Derecho público la posibilidad de ejercer una actividad industrial, comercial o profesional en el marco de establecimientos de carácter industrial o comercial o de carácter agrícola o forestal dependientes de dichas personas.

Régimen jurídico de la Landesanstalt

- 9 La Landesanstalt, sucesora jurídica de la Landesanstalt für Ernährung (Instituto regional de alimentación), fue creada conforme a lo previsto en el artículo 8, apartado 2, de la ZAV. Gestionaba el único punto de venta de cuotas lecheras («Verkaufsstelle») del Land de Baviera con el estatuto de organismo de Derecho público vinculado a dicho Land.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 En el procedimiento principal un ganadero bávaro, el Sr. Götz, se enfrenta a la Landesanstalt. Con el objetivo de reducir los excedentes de leche de vaca, la Landesanstalt centralizaba las solicitudes de los diferentes productores, para identificar a aquellos que pretendían enajenar cantidades de referencia para entregas y aquellos que deseaban adquirirlas. Esta política se basaba en el Reglamento nº 3950/92, por el que se establece una tasa suplementaria a cargo de los productores cuyas cantidades de leche entregadas sobrepasaban un determinado umbral.
- 11 El mecanismo establecido por la Landesanstalt para el ejercicio 2001 era el siguiente: los productores «oferentes» indicaban al punto de venta de cuotas lecheras, para determinadas fechas, una oferta escrita para la cesión de una cantidad de referencia

para entregas en la que precisaban su precio. En las mismas fechas, los productores «solicitantes» seguían un procedimiento simétrico al presentar una oferta por escrito para la adquisición de una cantidad de referencia para entregas determinada por un precio de su elección. El punto de venta de cuotas lecheras estaba encargado, en un primer momento, de determinar un precio equilibrado que permitiese acomparar de manera aproximada los precios de las dos partes. En su caso, se reducían todas las pretensiones. En un segundo momento, se asignaba a la reserva nacional el 5 % de las cantidades de referencia para entregas ofrecidas. A continuación, según las modalidades detalladas por el órgano jurisdiccional remitente, de las que se desprende, en particular, que las transferencias se efectuaban al propio punto de venta de cuotas lecheras, éste procedía a la reasignación y al pago de las cantidades de referencia para entregas restantes.

12 En el año 2001, el Sr. Götz, productor de leche y propietario de una explotación ganadera en Baviera, se manifestó dispuesto a adquirir una cantidad de referencia para entregas de 16.500 kg a un precio máximo de 2 DEM por kg. El 3 de abril de 2001, la Landesanstalt notificó al interesado que su solicitud había sido seleccionada con efectos a 1 de abril de 2001, siendo el precio equilibrado de 1,58 DEM por kg. La Landesanstalt emitió una factura a nombre del Sr. Götz sin consignar el IVA por separado. El interesado, cuyas operaciones estaban sujetas al impuesto en virtud de la UStG, interpuso un recurso administrativo ante la Landesanstalt con el objeto de que se emitiera una factura en la que se consignara dicho impuesto por separado. La Landesanstalt desestimó dicho recurso mediante resolución de 29 de agosto de 2001 basándose en su condición de autoridad pública y en su función de mero intermediario.

13 El Sr. Götz planteó el asunto ante el Finanzgericht München que le dio la razón, considerando, sobre la base de la UStG, que la Landesanstalt había actuado como empresario y en su propio nombre. La Landesanstalt recurrió ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es un punto de venta de cuotas lecheras (“Milchquoten-Verkaufsstelle”) creado por un Land, que transfiere a productores de leche, a título oneroso, cantidades de referencia para entregas:

- a) un organismo de intervención agrícola en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero [de la Sexta Directiva], en relación con el [número 7 del] Anexo D [de la misma], que efectúa operaciones que afectan a productos agrícolas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos, o

- b) un economato (“Verkaufsstelle”) en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero [de la Sexta Directiva], en relación con el [número 12 del] Anexo D [de la misma]?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

- a) Cuando en circunstancias como las del caso de autos, existen en un Estado miembro puntos de venta de cuotas lecheras (“Milchquoten-Verkaufsstellen”) tanto estatales como privados, que transfieren a título oneroso cantidades de referencia para entregas, ¿debe considerarse, a los efectos de examinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al “punto de venta de cuotas lecheras” de un organismo de Derecho público conduce a “distorsiones graves de la competencia” en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que el mercado geográfico de referencia es el área de cesión definida por el Estado?

- b) Al examinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al “punto de venta de cuotas lecheras” estatal conduciría a tales “distorsiones graves de la competencia” ¿debe tenerse en cuenta únicamente el caso general de cesión no vinculada a la superficie disponible –a saber, la de que la cesión se realiza a través de un punto de venta–, o deben tenerse en cuenta también otras formas de cesión no vinculada a la superficie disponible –a saber, las efectuadas por ganaderos que actúan como sujetos pasivos–, aunque estas otras formas sólo sean casos excepcionales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones previas

- ¹⁴ Es importante destacar, antes de nada, que las dos cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof se basan en la premisa de que la actividad de transmisión a título oneroso de cantidades de referencia para entregas está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. En efecto, tanto la primera cuestión planteada, relativa a la posible sujeción de pleno Derecho de la demandante en el litigio principal en virtud del anexo D de la Sexta Directiva, como las dos partes de la segunda cuestión, relativa a la determinación de las «distorsiones graves de la competencia», susceptibles de ser causadas por la supuesta falta de sujeción de la Landesanstalt al impuesto en su condición de organismo de Derecho público, con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, presuponen que la actividad ejercida por un punto de venta de cuotas lecheras, ya sea su estatuto el de un organismo de Derecho público o el de una entidad de Derecho privado, está comprendida dentro de la Sexta Directiva.
- ¹⁵ Si bien es cierto que el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, únicamente están comprendidas en dicha disposición

las actividades que tengan carácter económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18). Más concretamente, la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión (sentencia de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros, C-284/04, Rec. p. I-5189, apartado 48).

- 16 Por consiguiente, debe determinarse, antes de responder a las cuestiones planteadas, si la actividad de cesión a título oneroso de cantidades de referencia para entregas constituye, efectivamente, una actividad económica.
- 17 A este respecto, procede recordar que resulta de una jurisprudencia reiterada que el concepto de actividad económica tiene un carácter objetivo en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta (sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47).
- 18 La actividad económica se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (sentencias antes citadas, Régie dauphinoise, apartado 15, y T-Mobile Austria y otros, apartado 33). Estos últimos criterios, relativos a la continuación de la actividad y los ingresos obtenidos por ella han sido considerados válidos por la jurisprudencia no sólo para la explotación de un bien, sino para el conjunto de operaciones previstas en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 9 y 15).

19 A este respecto es necesario destacar que la actividad controvertida en el procedimiento principal consiste en recoger, para una campaña lechera determinada, las intenciones de los productores de leche para permitir a aquellos que tienen prevista una producción inferior al umbral que les es aplicable vender las cantidades de referencia para entregas que no piensan utilizar, y a aquellos que, por el contrario, pretenden sobrepasar dicho umbral, adquirir las correspondientes cantidades de referencia para entregas sin que se les aplique la tasa suplementaria prevista por el Reglamento n° 3950/92. Asimismo implica acompasar la oferta y la demanda fijando un precio equilibrado, percibir las cantidades de referencia para entregas vendidas y atribuir las a los adquirentes, así como percibir y, a continuación, entregar las cantidades acordadas para la cesión de las citadas cantidades de referencia. De esto resulta que la actividad de que se trata constituye, a los efectos de la Sexta Directiva, una prestación de servicios, gracias a la cual se cotejan las ofertas y las solicitudes de los productores de leche, lo que permite llegar a un precio equilibrado. Por consiguiente, a diferencia de la actividad de que se trataba en el procedimiento que dio lugar a la sentencia *T-Mobile Austria y otros*, antes citada, (apartado 43), la actividad objeto del litigio principal no parece estar sustraída, por su propia naturaleza, a los operadores económicos.

20 En este contexto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si, habida cuenta de cómo estaba regulada la actividad objeto del litigio principal en Alemania en el año 2001, ésta presenta carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración, como se ha recordado en el apartado 18 de la presente sentencia.

21 Asimismo le corresponde determinar, en su caso, si los puntos de venta de cuotas lecheras ejercen la actividad para percibir dicha remuneración (véase, en este sentido, la sentencia *Régie dauphinoise*, antes citada, apartado 15), teniendo a la vez en cuenta que la percepción de un canon no puede, por sí misma, conferir carácter económico a una actividad determinada (véase, en este sentido, la sentencia *T-Mobile Austria y otros*, antes citada, apartado 45, y la jurisprudencia que allí se cita).

22 En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente comprobase que no se cumplen los dos criterios constitutivos de una actividad económica, a saber, su

carácter permanente y la percepción de una remuneración como contraprestación, la actividad de que se trata en el asunto principal en las circunstancias en las que se ejercía en Alemania en el año 2001, no debería considerarse una actividad económica y, por consiguiente, no estaría comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

- 23 Sin embargo, procede responder de la manera siguiente a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente para el caso de que éste considere que se cumplen los dos criterios recordados en el apartado anterior.

Sobre la primera cuestión

- 24 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si un punto de venta de cuotas lecheras es un organismo de intervención agrícola en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el número 7 del anexo D de ésta, o un economato en el sentido del referido artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el número 12 del anexo D, de la citada Directiva.

Sobre la condición de organismo de intervención agrícola

- 25 Por lo que respecta a la cuestión de si un punto de venta de cuotas lecheras es o no un organismo de intervención agrícola que efectúa operaciones sujetas al impuesto en virtud del número 7, del anexo D, de la Sexta Directiva, procede recordar que estas últimas operaciones son las de los organismos de intervención agrícola que tienen por objeto los productos agrícolas, efectuadas en aplicación de los Reglamentos por los que se establece la organización común del mercado de dichos productos, siendo estos tres criterios acumulativos.

- 26 Si bien en el caso de autos no cabe duda de que el punto de venta de cuotas lecheras creado por la Landesanstalt interviene en el ámbito lechero en aplicación de un Reglamento por el que se establece la organización común del mercado, es necesario señalar que no actúa sobre la leche, sino sobre las cantidades de referencia para entregas. Por lo tanto, no se trata de productos agrícolas en el sentido del número 7, del anexo D, de la Sexta Directiva. Además, la función de un punto de venta de cuotas lecheras difiere considerablemente de la de un organismo de intervención agrícola, que se caracteriza por la compra y la reventa de los propios productos agrícolas, como podría hacerlo cualquier operador económico, traducándose dicha actividad, en particular, en la constitución de existencias, como es el caso, en particular, en materia de cereales (véase la sentencia de 26 de junio de 2003, Glencore Grain Rotterdam, C-334/01, Rec. p. I-6769). La lógica de la sujeción de pleno derecho inherente al anexo D de la Sexta Directiva excluye por tanto de su ámbito de aplicación una actividad de reparto de cuotas lecheras entre los productores, ya que la centralización de las distintas pretensiones de éstos últimos no es realizada por un operador económico que adquiere y revende productos agrícolas en el mercado.
- 27 Por lo tanto, el punto de venta de cuotas lecheras gestionado por la Landesanstalt no es un organismo de intervención agrícola.

Sobre la condición de economato

- 28 La cuestión de si un punto de venta de cuotas lecheras es un economato parece provenir de la presencia del término «Verkaufsstelle» en la denominación del punto de venta del que se trata en el litigio principal por el que, en alemán, se traduce también el término «economato», lo cual puede, en efecto, conducir a cierta ambigüedad en este punto.

- 29 A este respecto procede recordar que las disposiciones comunitarias deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias (véanse las sentencias de 7 de diciembre de 1995, *Rockfon*, C-449/93, Rec. p. I-4291, apartado 28; de 2 de abril de 1998, *EMU Tabac y otros*, C-296/95, Rec. p. I-1605, apartado 36, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 31).
- 30 Según jurisprudencia reiterada, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición comunitaria no puede constituir la única base de la interpretación de esta disposición ni puede concedérsele, a este respecto, un carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Este enfoque sería, en efecto, incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 16).
- 31 En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véanse las sentencias de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co*, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 42, y de 1 de abril de 2004, *Borgmann*, C-1/02, Rec. p. I-3219, apartado 25).
- 32 Ahora bien, la ambigüedad que presenta el término alemán «Verkaufsstelle» falta, por ejemplo, en la versión en lengua francesa del número 12, del anexo D de la Sexta Directiva que utiliza el término «économat», así como en las versiones en lengua inglesa («staff shops»), española («economatos») o italiana («spacci») del referido

número. Esta comparación indicativa permite determinar que el economato, en el sentido del número 12 del anexo D, se refiere a los organismos encargados de vender diversos productos y mercancías al personal de la empresa o de la administración a la que pertenecen. Ésta no es la función del punto de venta de que se trata en el litigio principal, habida cuenta de que el referido punto está encargado de contribuir a la compensación de las cantidades de referencia para entregas, a fin de limitarlas en defensa de los intereses de cada productor.

33 Por lo tanto, se desprende del contexto, de los objetivos y del sistema de la Sexta Directiva que el punto de venta de cuotas lecheras gestionado por la Landesanstalt no puede asimilarse a un economato en el sentido del número 12, del anexo D, de la Sexta Directiva.

34 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión planteada que un punto de venta de cuotas lecheras no es ni un organismo de intervención agrícola en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, en relación con el número 7, del anexo D, de ésta, ni un economato en el sentido del referido artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el número 12, del anexo D, de la citada Directiva.

Sobre la segunda cuestión

35 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el área de cesión de las cantidades de referencia para entregas (en lo sucesivo, «área de cesión») definida por el Estado miembro es el mercado

geográfico de referencia a efectos de examinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al punto de venta de cuotas lecheras perteneciente a un organismo de Derecho público conduciría a «distorsiones graves de la competencia» en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y si, con ocasión de dicho examen, procede tener en cuenta únicamente el caso general de cesión de cantidades de referencia para entregas, o si procede tener en cuenta todos los demás casos de cesión no vinculada a la superficie disponible.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- ³⁶ La Landesanstalt estima que el mercado geográfico pertinente, a los efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, es el área de cesión, tal como la define el Estado miembro. Considera que únicamente debe tenerse en cuenta el caso general de cesión de cantidades de referencia para entregas no vinculada a la superficie disponible.
- ³⁷ Según el Sr. Götz, el mercado geográfico pertinente no es el área de cesión perteneciente al organismo de Derecho público que se discute en el litigio principal, sino el total de las áreas de cesión definidas por el Estado miembro. Además, procede tomar en consideración no sólo el caso general de cesión de cantidades de referencia para entregas, sino también los demás casos de cesión no vinculada a la superficie disponible.
- ³⁸ El Gobierno alemán sostiene, en primer lugar, que los puntos estatales de venta de cuotas lecheras no están sujetos al IVA, en segundo lugar, que el mercado geográfico pertinente es el área de cesión definida por el Estado miembro y, en tercer lugar, que no existe posible situación de competencia alguna entre los distintos puntos de

venta de cuotas lecheras. El referido Gobierno expresa una posición idéntica a la de la Landesanstalt en lo relativo a la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial.

- 39 El Gobierno del Reino Unido destaca que no puede existir, en circunstancias como las del caso de autos, solicitud o entrega alguna que exceda el ámbito geográfico de un área de cesión determinada que pueda causar un impacto en el interior de dicha área. De este modo, cada área de cesión es un mercado geográfico distinto. El Gobierno del Reino Unido no formula observaciones sobre la segunda parte de la segunda cuestión planteada.
- 40 Por último, la Comisión considera que el mercado geográfico pertinente se corresponde con el área de cesión definida por el Estado miembro. Además, considera que no sólo procede tener en cuenta el supuesto de una cesión de cantidades de referencia para entregas no vinculada a la superficie disponible por un punto de venta público de cuotas lecheras, sino el conjunto de los casos de cesión respecto de la posibilidad de que los adquirentes de prestaciones alternativas deduzcan el IVA soportado.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 41 Es importante señalar de entrada que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva prevé una exención en beneficio de los organismos de Derecho público que actúen en el ejercicio de sus funciones públicas, teniendo que cumplirse ambas condiciones de forma acumulativa (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, y Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 20 y 21).

- 42 De ello resulta que, únicamente si la persona pública interviene en el marco de una prerrogativa de poder público, procede determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al punto de venta puede conducir a «distorsiones graves de la competencia», para preservar la neutralidad fiscal del IVA.
- 43 De suponer que la Landesanstalt actúa en ejercicio de prerrogativas de poder público, procede declarar que de los autos en poder del Tribunal de Justicia, así como de las observaciones presentadas en la vista, se desprende que las cesiones de cantidades de referencia para entregas no pueden ser efectuadas por operadores distintos de los puntos de venta.
- 44 En efecto, de los datos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en el caso de que la cesión sea una cesión a título oneroso regulada, en el sentido del artículo 8 de la ZAV, sólo puede hacerse a través de un punto de venta de cuotas lecheras, público o privado. Si bien el artículo 8, apartado 2, de la ZAV prevé que un punto de venta de cuotas lecheras puede cubrir el territorio de varios Länder y, a la inversa, que un Land puede comprender varios puntos de venta de cuotas lecheras, esto únicamente se produce para tener en cuenta la disparidad que existe entre los Länder tanto en lo relativo a su superficie como al número de productores de leche que ejercen su actividad en sus respectivos territorios. No obstante, en un área de cesión determinada los operadores privados sujetos al IVA no pueden ceder cantidades de referencia para entregas. Además, del artículo 8, apartado 3, de la ZAV se desprende que las cantidades de referencia para entregas únicamente pueden cederse dentro de las áreas de cesión. Por lo tanto, no existe, a los efectos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, situación de competencia alguna en un área de cesión determinada y, por consiguiente, ésta es el mercado

geográfico pertinente para determinar la existencia de distorsiones graves de la competencia.

45 Por lo que respecta a los demás casos de cesión enumerados en el artículo 8, apartado 1, de la ZAV, que tienen lugar sin que se recurra al punto de venta de cuotas lecheras, procede destacar, como se recordó en la vista, que se producen en circunstancias muy especiales. Éstas son, en particular, las cesiones que se producen con ocasión de una sucesión, un matrimonio o la cesión de una explotación, que no son casos comerciales, sino que tienen su origen en un hecho jurídico que sólo con carácter secundario conlleva la cesión de cantidades de referencia para entregas. Por lo tanto, no es posible la competencia a los efectos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, entre los puntos de venta de cuotas lecheras y los productores que llevan a cabo una cesión de cantidades de referencia para entregas comprendida en los casos previstos en el artículo 8, apartado 1, de la ZAV, pues estos casos son hasta tal punto específicos que parece muy poco probable que un productor de leche decida cumplir las condiciones de tal cesión, por ejemplo, comprando una explotación, simplemente para adquirir las cantidades de referencia al margen de los puntos de venta de cuotas lecheras.

46 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión planteada que el hecho de no considerar sujetas al impuesto las actividades u operaciones que un punto de venta de cuotas lecheras lleva a cabo en cuanto autoridad pública en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, no puede conducir a graves distorsiones de la competencia, debido a que no se enfrenta, en una situación como la del litigio principal, a operadores privados que prestan servicios que compiten con las prestaciones públicas. Al ser válida esta consideración para todos los puntos de venta de cuotas lecheras que operan en un área de cesión determinada, definida por el Estado miembro de que se trata, dicha área es el mercado geográfico pertinente para determinar la existencia de distorsiones graves de la competencia.

Costas

- ⁴⁷ 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) **Un punto de venta de cuotas lecheras no es ni un organismo de intervención agrícola en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, 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 su versión modificada por la Directiva 2001/4/CE del Consejo, de 19 de enero de 2001, en relación con el número 7, del anexo D, de ésta, ni un economato en el sentido del referido artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el número 12, del anexo D, de la citada Directiva.**

- 2) **El hecho de no considerar sujetas al impuesto las actividades u operaciones que un punto de venta de cuotas lecheras lleva a cabo en cuanto autoridad pública en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2001/41, no puede conducir a graves distorsiones de la competencia, debido a que no se enfrenta, en una**

situación como la del litigio principal, a operadores privados que prestan servicios que compiten con las prestaciones públicas. Al ser válida esta consideración para todos los puntos de venta de cuotas lecheras que operan en un área de cesión determinada, definida por el Estado miembro de que se trata, dicha área es el mercado geográfico pertinente para determinar la existencia de distorsiones graves de la competencia.

Firmas

Sentencia del TJUE, asunto C-430/04, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Finanzamt y Feuerbestattungsverein Halle

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 8 de junio de 2006 *

En el asunto C-430/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 8 de julio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de octubre de 2004, en el procedimiento entre

Finanzamt Eisleben

y

Feuerbestattungsverein Halle eV,

en el que participa:

Lutherstadt Eisleben,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J. Makarczyk (Ponente), R. Schintgen, G. Arestis y J. Klučka, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. A. Tizzano;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Feuerbestattungsverein Halle eV, por el Sr. C. Ramme, Rechtsanwalt;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 5, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Finanzamt Eisleben (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Feuerbestattungsverein Halle eV (en lo sucesivo, «Feuerbestattungsverein») acerca de la negativa a divulgar información fiscal relativa al municipio de Lutherstadt Eisleben, que es la parte coadyuvante en el procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente.

Marco jurídico

La Sexta Directiva

- 3 A tenor del artículo 4, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.»

La normativa nacional

4 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz) dispone:

«1) Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal [...]

5 A tenor del artículo 2, apartados 1 y 3, de la Ley del Impuesto sobre el volumen de negocios:

«1) Se entiende por empresario a quien ejerce de manera autónoma una actividad industrial, comercial o profesional [...]

[...]

3) Se considerará que las personas jurídicas de Derecho público sólo ejercen una actividad industrial, comercial o profesional en el marco de sus actividades de carácter mercantil [...] y sus actividades agrícolas o forestales.»

- 6 El artículo 30 del Código Tributario de 1977 (Abgabenordnung 1977, en lo sucesivo, «AO») dispone:

«1) Los titulares de cargos públicos deberán mantener el secreto tributario.

2) El titular de un cargo público violará el secreto tributario cuando difunda o utilice sin estar autorizado para ello:

1. datos relativos a otra persona de los que haya tenido conocimiento

a) en el marco de un procedimiento administrativo, una auditoría o un procedimiento jurisdiccional de lo tributario [...]

2. un secreto comercial o empresarial de terceros del que haya tenido conocimiento en uno de los procedimientos mencionados en el número 1, [...]

4) La difusión de las informaciones obtenidas con arreglo al apartado 2 se admitirá cuando

1. se utilice [...] para el desarrollo de un procedimiento en el sentido del apartado 2, número 1, letra a) [...]

- 7 El artículo 40 de la Ley alemana de procedimiento tributario (Finanzgerichtsordnung) dispone:

«1) Podrá solicitarse mediante recurso la anulación [...] de un acto administrativo (recurso de impugnación) o la condena a la adopción de un acto administrativo denegado u omitido (recurso por incumplimiento o por omisión) o a otra actuación.

2) En la medida en que no se determine legalmente otra cosa, el recurso sólo será admisible cuando el demandante alegue haber sido lesionado en sus derechos por el acto administrativo de que se trate o por la denegación u omisión de un acto administrativo o de otra actuación.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 8 El Feuerbestattungsverein es una asociación de interés público que explota un crematorio en la ciudad de Halle. Presentó ante el Finanzamt una solicitud de información relativa al número de identificación fiscal con el que éste había adoptado la última resolución tributaria frente a Lutherstadt Eisleben, municipio que también explota un crematorio, así como la fecha en que se había adoptado dicha resolución. En su solicitud, el Feuerbestattungsverein alegaba que la eventual no sujeción de Lutherstadt Eisleben al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») permitiría a dicho municipio ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos que los suyos.

- 9 Tras recordar su obligación de guardar el secreto fiscal, el Finanzamt se negó, mediante resolución de 25 de junio de 1998, a facilitar al Feuerbestattungsverein la información solicitada.

- 10 Como quiera que la reclamación del Feuerbestattungsverein contra esa resolución denegatoria no prosperó, éste interpuso un recurso ante el Finanzgericht, que anuló dicha resolución y ordenó al Finanzamt resolver de nuevo sobre la solicitud de información. El Finanzgericht hizo referencia, en particular, a las disposiciones del artículo 30, apartados 4, número 1, y 2, número 1, letra a), del AO, según las cuales se admite la difusión de la información obtenida en un procedimiento administrativo siempre que sirva para la instrucción de un procedimiento jurisdiccional tributario. Asimismo, declaró que sería admisible un eventual recurso del Feuerbestattungsverein contra las resoluciones tributarias adoptadas frente a Lutherstadt Eisleben, ya que dicha asociación podría alegar que la no sujeción de este municipio al IVA o la tributación excesivamente baja a que está sometida dicha entidad local lesionan sus derechos.

- 11 El Finanzamt interpuso recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht ante el Bundesfinanzhof. Éste considera que la cuestión de si el Feuerbestattungsverein, como empresario privado, está legitimado para invocar la ilegalidad de la supuesta no sujeción de Lutherstadt Eisleben al IVA o de la tributación excesivamente baja a la que está sometido dicho municipio exige la interpretación del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

- 12 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el caso de autos concurren los requisitos enunciados en el artículo 30, apartado 4, número 1, del AO para que pueda difundirse información amparada en principio por el secreto tributario.

- 13 Por otra parte, alega que el recurso contemplado en el artículo 40, apartado 1, de la Ley alemana de procedimiento tributario, que pretende interponer el Feuerbestattungsverein en materia de competencia, sólo es admisible si el recurrente prueba que sus derechos han sido lesionados por un acto administrativo, por la denegación

o falta de adopción de tal acto, o por la denegación u omisión de otro acto. Según el órgano jurisdiccional remitente, sólo puede considerarse que existe una vulneración de los derechos de un tercero, ajeno a la deuda tributaria, si la no sujeción o la tributación excesivamente baja infringe una norma que no sólo haya sido adoptada en interés general, sino que también tenga por objeto proteger los intereses de determinados terceros, ajenos a la deuda tributaria de que se trate.

- 14 Así pues, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha admitido ya la posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva en favor de los organismos de Derecho público con el fin de preservar sus derechos, el órgano jurisdiccional remitente observa que no parece poder excluirse que dicha disposición esté también destinada a proteger a los competidores privados en la medida en que la no sujeción de los organismos de Derecho público pudiera originar distorsiones de la competencia de cierta importancia. No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite asimismo que cabe otra lectura de esa jurisprudencia, según la cual el artículo 4, apartado 5, tendría únicamente la finalidad de garantizar la neutralidad objetiva del IVA, sin que los competidores privados puedan deducir derechos propios de ella.
- 15 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue que la no tributación o la tributación excesivamente baja de éste es ilegal?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 16 El Feuerbestattungsverein considera que debe darse una respuesta afirmativa a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

- 17 La Comisión de las Comunidades Europeas alega que la no sujeción de un organismo de Derecho público implica la concurrencia de dos requisitos acumulativos, a saber, el ejercicio de actividades por un organismo público y que éste lleve a cabo tales actividades actuando como autoridad pública (sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Rec. p. I-11435, apartado 15). Con el fin de responder a la cuestión planteada, la Comisión admite la hipótesis implícita del órgano jurisdiccional remitente según la cual, en el procedimiento principal, Lutherstadt Eisleben, en la medida en que explota un crematorio, actúa como autoridad pública y es de aplicación el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

- 18 Tras recordar la jurisprudencia relativa a los principios que rigen la posibilidad de invocar las directivas comunitarias (sentencias de 16 de junio de 1966, Lütticke, 57/65, Rec. p. 293; de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, 41/74, Rec. p. 1337, y de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839), la Comisión considera que, cuando una norma tributaria produce efectos directos, debe poder ser invocada no sólo por un acreedor tributario o por el sujeto pasivo, sino también, más allá de la relación binaria existente entre éste y la administración tributaria, por terceros a quienes afecte la aplicación de dicha norma.

- 19 A este respecto, la Comisión afirma que un recurso interpuesto con arreglo al principio de la protección jurídica recogido en el Derecho comunitario debería ser admisible, aunque no esté previsto por las normas de procedimiento nacionales en semejante supuesto (sentencia de 3 de diciembre de 1992, Oleificio Borelli, C-97/91, Rec. p. I-6313, apartado 13).
- 20 En consecuencia, la Comisión propone que se responda a la cuestión planteada indicando que un sujeto pasivo privado, que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue que la no sujeción o la tributación excesivamente baja de éste es ilegal, puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 21 Con carácter preliminar, procede señalar que resulta de la resolución de remisión que el Feuerbestattungsverein se encuentra en situación de competencia con un municipio, que es un organismo de Derecho público que ejerce una actividad económica en calidad de autoridad pública.
- 22 Partiendo del postulado de que el municipio de Lutherstadt Eisleben, no estando sujeto al IVA, podría ofrecer servicios a precios más ventajosos que los del Feuerbestattungsverein, éste presentó una solicitud de información al respecto ante la administración tributaria, a saber, el Finanzamt. Así pues, el litigio principal trata sobre la negativa de éste a divulgar a un particular, en este caso el Feuerbestattungsverein, información amparada por el secreto tributario relativo a dicho municipio.

- 23 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva para alegar que la supuesta no sujeción de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a la que está sometido lesionan sus derechos.
- 24 A este respecto, procede recordar en primer lugar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41), y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 22).
- 25 La citada disposición establece una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público respecto a las actividades u operaciones que realizan en calidad de autoridades públicas en la medida en que esa no sujeción originaría distorsiones de la competencia de cierta importancia (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 22).
- 26 Por consiguiente, si la no sujeción al IVA de la actividad económica considerada originase distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la explotación de un crematorio por Lutherstadt Eisleben estaría gravada en virtud de esa misma disposición (véase, en

este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Comisión/Portugal, C-276/98, Rec. p. I-1699, apartado 28).

- 27 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pueden justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público.
- 28 En segundo lugar, es jurisprudencia reiterada que las disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva pueden ser invocadas por los particulares, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98).
- 29 Así pues, los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado miembro de que se trate, las disposiciones de una directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue (sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 27).
- 30 El Tribunal de Justicia ha declarado ya que, en la medida en que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva determina claramente los organismos y las

actividades a los que se aplica la regla de la no sujeción, dicha disposición responde a los criterios del efecto directo (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartados 31 y 33).

- 31 Por consiguiente, dado que concurren los requisitos enunciados en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al IVA de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar ante el juez nacional el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.
- 32 A la luz de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al IVA de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

Costas

- 33 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

Un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, 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, en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

Firmas

Sentencia del TJUE, asunto C-369/04, Comisión de las Comunidades Europeas contra Hutchison 3G Ltd y otros

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 26 de junio de 2007*

En el asunto C-369/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), mediante resolución de 24 de agosto de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de agosto de 2004, en el procedimiento entre

Hutchison 3G UK Ltd,

mmO₂ plc,

Orange 3G Ltd,

T-Mobile (UK) Ltd,

Vodafone Group Services Ltd

y

Commissioners of Customs and Excise,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász y J. Klučka, Presidentes de Sala, y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk (Ponente) y U. Löhmus, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretarios: Sr. B. Fülöp y Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradores;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de febrero de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Hutchison 3G UK Ltd, mmO₂ plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd y Vodafone Group Services Ltd, por el Sr. K.P.E. Lasok, QC, y por los Sres. J. Turnbull y P. Lomas, Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. M. Bethell y la Sra. R. Caudwell, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. P. Goldsmith, K. Parker y C. Vajda, QC, y del Sr. G. Peretz, Barrister;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Hagel-Sørensen, advokat;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. K.-T. Stopp, Rechtsanwalt;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. J. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agente;

- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A. Aston, SC, y por el Sr. G. Clohessy, BL;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross, R. Lyal y M. Shotton, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en particular, del artículo 4 de dicha Directiva.

- 2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre, por una parte, Hutchison 3G UK Ltd, mmO₂ plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd y Vodafone Group Services Ltd, y, por otra parte, los Commissioners of Customs and Excise (administración de los tributos indirectos), competentes en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, y que tiene por objeto el reconocimiento del derecho a deducir el importe del IVA que dichas sociedades alegan haber pagado con motivo de la concesión por el Secretary of State for Trade and Industry (Secretario de Estado de Comercio e Industria; en lo sucesivo, «Secretario de Estado»), en 2000, de licencias de telecomunicaciones móviles de tercera generación, denominadas «UMTS» (en lo sucesivo, «licencias controvertidas en el litigio principal»), mediante subasta.

Marco jurídico

Disposiciones relativas al IVA

Normativa comunitaria

- 3 A tenor del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas 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 El artículo 4 de esta Directiva dispone:

«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] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[...]»

5 El artículo 17 de la citada Directiva prevé:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

6 El punto 1 del anexo D, de la Sexta Directiva menciona las telecomunicaciones.

Normativa nacional

7 La Ley del IVA de 1994 (Value Added Tax Act 1994) dispone en su artículo 4, apartado 1:

«Estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el Reino Unido, cuando se trate de operaciones sujetas al impuesto efectuadas por un sujeto pasivo en el desarrollo de cualquier actividad empresarial que éste lleve a cabo.»

Disposiciones relativas a la concesión de las licencias controvertidas en el litigio principal

Normativa comunitaria

- 8 La Directiva 97/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones (DO L 117, p. 15), estuvo en vigor hasta el 25 de julio de 2003.

- 9 El artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

- d) “Requisitos esenciales”: las razones no económicas y de interés público que pueden llevar a un Estado miembro a establecer determinadas condiciones para el establecimiento y/o explotación de redes de telecomunicaciones o para la prestación de servicios de telecomunicaciones. Estas razones se limitan a la seguridad de explotación de la red, al mantenimiento de su integridad y, en casos justificados, a la interoperabilidad de los servicios, la protección de los datos, la protección del medio ambiente y de los objetivos de ordenación del territorio, así como al uso eficaz del espectro de frecuencias y a la necesidad de evitar interferencias perjudiciales entre los sistemas de radio y comunicación y otros sistemas técnicos espaciales o terrestres. [...]»

10 A tenor del artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la citada Directiva:

«Los Estados miembros únicamente podrán expedir una licencia individual cuando se conceda al beneficiario acceso a recursos escasos, ya sean físicos o de cualquier otra naturaleza, o cuando el beneficiario esté sujeto a obligaciones especiales o goce de derechos especiales, con arreglo a lo dispuesto en la sección III.»

11 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 97/13 precisa las condiciones relativas a las autorizaciones generales del siguiente modo:

«Cuando los Estados miembros sometan la prestación de servicios de telecomunicaciones a autorizaciones generales, las condiciones a que, en casos justificados, podrán estar sujetas dichas autorizaciones serán las que se enumeran en los puntos 2 y 3 del Anexo. Dichas autorizaciones establecerán el régimen menos gravoso posible, compatible con el cumplimiento de los requisitos esenciales y otros requisitos pertinentes de interés público contemplados en los puntos 2 y 3 del Anexo.»

12 La sección III de esta Directiva, que comprende los artículos 7 a 11, regula las licencias individuales, cuando la situación justifica la concesión de tales licencias. El artículo 8, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva prevé que «las condiciones, además de las establecidas para las autorizaciones generales, a que podrán estar sujetas, en los casos justificados, las licencias individuales serán las que se enumeran en los puntos 2 y 4 del Anexo». Con arreglo a los puntos 2.1 y 4.2 del referido anexo, se trata en particular de condiciones destinadas a garantizar el cumplimiento de los requisitos esenciales pertinentes y de condiciones específicas relacionadas con el uso efectivo y la gestión eficaz de radiofrecuencias.

13 Conforme al artículo 10, apartado 1, de la Directiva 97/13, los Estados miembros podrán limitar el número de licencias individuales en la medida en que sea necesario para garantizar el uso eficaz de radiofrecuencias. Con arreglo al apartado 2, primer guión, de dicho artículo, a este respecto, deberán tener debidamente en cuenta la necesidad de conseguir los máximos beneficios para los usuarios y facilitar el desarrollo de la competencia. El apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo obliga a los Estados miembros a conceder las licencias individuales con arreglo a criterios de selección no discriminatorios, objetivos, transparentes, proporcionados y detallados.

14 Del artículo 11, apartado 1, de la citada Directiva resulta que la concesión de las licencias puede generar la recaudación de un canon que tenga por «único objetivo cubrir los gastos administrativos que ocasione la expedición, gestión, control y ejecución del régimen de licencias individuales aplicable». Además, el apartado 2 de dicho artículo prevé:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando se trate de recursos escasos, los Estados miembros podrán autorizar a sus autoridades nacionales de reglamentación a imponer gravámenes que tengan en cuenta la necesidad de garantizar el uso óptimo de dichos recursos. Estos gravámenes no podrán ser discriminatorios y habrán de tener en cuenta, en especial, la necesidad de potenciar el desarrollo de servicios innovadores y de la competencia.»

15 La Directiva 97/13 fue derogada y sustituida a partir del 25 de julio de 2003 por la Directiva 2002/21/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva marco) (DO L 108, p. 33).

16 El artículo 9 de la citada Directiva dispone:

«[...]

3. Los Estados miembros podrán autorizar que las empresas transfieran derechos de uso de radiofrecuencias a otras empresas.

4. Los Estados miembros velarán por que la intención de una empresa de transferir derechos de uso de radiofrecuencias se notifique a la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias y por que todas las transferencias tengan lugar con arreglo a los procedimientos establecidos por las autoridades nacionales de reglamentación y se hagan públicas. Las autoridades nacionales de reglamentación velarán por que no se falsee la competencia como resultado de estas transferencias. Cuando se haya armonizado el uso de las radiofrecuencias a través de la aplicación de la Decisión nº 676/2002/CE [del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, sobre un marco regulador de la política del espectro radioeléctrico en la Comunidad Europea (Decisión espectro radioeléctrico) (DO L 108, p. 1)] u otra medida comunitaria, estas transferencias no podrán suponer modificación del uso de dichas radiofrecuencias.»

Normativa nacional

¹⁷ Según el artículo 1, apartado 1, de la Ley de telegrafía inalámbrica de 1949 (Wireless Telegraphy Act 1949) (en lo sucesivo, «WTA 1949»), nadie podrá establecer o utilizar ninguna estación para telegrafía inalámbrica, ni instalar o utilizar aparatos para telegrafía inalámbrica, salvo que le haya sido concedida una licencia a este respecto con arreglo al presente artículo, por el Secretario de Estado. La WTA 1949 prevé sanciones para el caso de que se infrinja dicha prohibición.

¹⁸ El artículo 2, apartado 1, de la Ley de telegrafía inalámbrica de 1998 (Wireless Telegraphy Act 1998) (en lo sucesivo, «WTA 1998») establece las directrices para la concesión de las licencias y permite, en particular, al Secretario de Estado ingresar cantidades superiores a las que cubran los gastos administrativos. Con arreglo al apartado 2, letra c), de ese mismo artículo, a la hora de determinar esas cantidades se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- el uso y la gestión eficientes del espectro electromagnético;

- las ventajas económicas que se derivan del uso de la telegrafía inalámbrica;

- el desarrollo de servicios innovadores, y

- la competencia en la prestación de servicios de telecomunicaciones.

¹⁹ El artículo 3, apartado 1, de la WTA 1998 establece:

«Habida cuenta de la conveniencia de promover el uso óptimo del espectro electromagnético, el Secretario de Estado podrá disponer, a través de la adopción de reglamentos, que en los supuestos previstos en dichos reglamentos o que él determine en virtud de éstos las solicitudes para la concesión de licencias de telegrafía inalámbrica deban presentarse conforme a un procedimiento que:

- a) se exponga en una notificación por él emitida con arreglo a los reglamentos e

- b) implique que el solicitante presente una oferta en la que se indique la cantidad que está dispuesto a pagar al Secretario de Estado por la licencia».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 20 En la primavera del año 2000, el Secretario de Estado concedió, mediante subasta pública, las licencias controvertidas en el litigio principal.
- 21 Las empresas que obtuvieron esas licencias son las que ofrecieron la mayor cantidad de dinero por los paquetes de frecuencias propuestos, de modo que uno de dichos paquetes se reservó a un operador nuevo en el mercado. Como consecuencia de dicha subasta, los adjudicatarios pagaron una cantidad total de 22.477.400.000 GBP.
- 22 La subasta la realizó, en nombre del Secretario de Estado, la Radiocommunications Agency (agencia de radiocomunicaciones), que es una agencia ejecutiva de la Secretaría de Estado de Comercio e Industria. Durante el procedimiento de adjudicación no se hizo referencia alguna al IVA.
- 23 Las licencias se concedieron por un período que expirará el 31 de diciembre de 2021, a menos que sean revocadas anticipadamente por el Secretario de Estado o que el licenciatario renuncie a ellas.
- 24 Al considerar que estas concesiones estaban sujetas al IVA y que éste estaba incluido en las cantidades pagadas, las sociedades adjudicatarias solicitaron la devolución de las cantidades que alegaban haber pagado en concepto de IVA, con arreglo a la normativa nacional por la que se adaptó el Derecho nacional al artículo 17 de la Sexta Directiva. Dado que sus solicitudes fueron desestimadas con el argumento de que las licencias controvertidas en el litigio principal no estaban sujetas al IVA, las citadas sociedades recurrieron ante el órgano jurisdiccional remitente.

25 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, London, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) En las circunstancias que se exponen en la Declaración de Hechos no Controvertidos, ¿debe interpretarse la expresión “actividad económica” a efectos del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en el sentido de que incluye la concesión de las licencias de telecomunicaciones móviles de tercera generación por el [Secretario de Estado] [...], mediante una subasta de los derechos de uso de equipos de telecomunicaciones en partes definidas del espectro electromagnético (en lo sucesivo, “actividad [de que se trata]”)?; ¿qué consideraciones son pertinentes para dicha cuestión?
- 2) En las circunstancias que se exponen en la Declaración de Hechos no Controvertidos, ¿qué consideraciones resultan pertinentes para la cuestión de si el [Secretario de Estado], al desarrollar la actividad [de que se trata], actuaba “en el ejercicio de sus funciones públicas” en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva?
- 3) En las circunstancias que se exponen en la Declaración de Hechos no Controvertidos, ¿puede la actividad [de que se trata] ser: i) en parte una actividad económica y en parte no, y/o ii) parcialmente llevada a cabo por un organismo de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas y parcialmente no, con la consecuencia de que la actividad estaría parcialmente sujeta al IVA con arreglo a la Sexta Directiva y parcialmente no?
- 4) ¿Qué probabilidad e inmediatez al desarrollo de una actividad como la actividad [de que se trata] debe tener una “distorsión grave de la competencia” en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, para que la persona que lleve a cabo esa actividad [de que se trata] sea considerada, como exige dicho apartado, un sujeto pasivo en relación con esa actividad? ¿En qué medida, en su caso, se aplica el principio de neutralidad fiscal a dicha cuestión?

- 5) ¿Incluye el término “telecomunicaciones” del anexo D de la Sexta Directiva (al que se hace referencia en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de [dicha] Directiva) la concesión de las licencias de telecomunicaciones móviles de tercera generación por el [Secretario de Estado] a través de una subasta de derechos de uso de equipos de telecomunicaciones en determinadas partes del espectro electromagnético, en las circunstancias que se exponen en la Declaración de Hechos no Controvertidos?
- 6) Cuando i) un Estado miembro decide adaptar su Derecho interno al artículo 4, apartados 1 y 5, de la Sexta Directiva mediante una legislación que confiere a un organismo público (como, en el presente asunto, la Hacienda Pública del Reino Unido) una facultad legal para adoptar instrucciones (“directions”) que especifiquen qué bienes o servicios entregados o prestados por organismos públicos deben considerarse operaciones sujetas al impuesto, y ii) dicho organismo público adopta, o pretende adoptar, en virtud de dicha facultad legal, instrucciones en las que se precisa que determinadas operaciones están sujetas al impuesto, ¿es pertinente el principio establecido en el apartado 8 de la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing* (C-106/89, Rec. p. I-4135), para la interpretación de la legislación nacional y de dichas instrucciones (y, en tal caso, de qué manera)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

- 26 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si una actividad como la concesión mediante subasta por el Secretario de Estado de las licencias controvertidas en el litigio principal constituye una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

- 27 A tenor del artículo 4, apartado 1, 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 del mismo artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Ese apartado 2 define el concepto de «actividades económicas» como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 28 A este respecto, se ha de precisar que, si bien el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicha disposición sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 47, y de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18).
- 29 Asimismo, se desprende de jurisprudencia reiterada que el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, así como el carácter objetivo de este concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47 y la jurisprudencia citada).
- 30 De la resolución de remisión resulta que, en el litigio principal, la actividad realizada por el Secretario de Estado consistió en adjudicar a unos operadores económicos, mediante subasta, derechos de uso, por tiempo definido, correspondientes a determinadas frecuencias del espectro electromagnético. Al término del procedimiento de adjudicación, tales operadores obtuvieron la autorización para explotar los derechos que adquirieron para poder instalar equipos de telecomunicaciones que operan en partes definidas del espectro electromagnético.

- 31 Por lo tanto, se trata de determinar si, como tal, la expedición de la citada autorización puede ser considerada como «explotación de un bien» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 32 Para empezar, debe señalarse que, en el marco de esta disposición, el concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, destinadas a obtener del bien en cuestión ingresos continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 18; EDM, antes citada, apartado 48, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C-8/03, Rec. p. I-10157, apartado 36).
- 33 A este respecto, cabe subrayar que la actividad controvertida en el litigio principal consiste en la expedición de autorizaciones que permiten a los operadores económicos que las obtengan proceder a la explotación de los derechos de uso que de ellas resultan ofreciendo sus servicios al público en el mercado de las telecomunicaciones móviles a cambio de una contraprestación.
- 34 Pues bien, dicha actividad constituye el modo de cumplir los requisitos exigidos por el Derecho comunitario que se dirigen, en particular, a garantizar el uso eficaz del espectro de frecuencias y a prevenir interferencias perjudiciales entre los sistemas de radio y comunicación y otros sistemas técnicos espaciales o terrestres, así como la gestión eficaz de radiofrecuencias, como se desprende del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 97/13, en relación con los artículos 4, apartado 1, y 8, apartado 1, de esa misma Directiva.

- 35 Además, debe destacarse que la expedición de tales licencias es, con arreglo tanto a la Directiva 97/13 como a la WTA de 1949 y a la WTA de 1998, competencia exclusiva del Estado miembro interesado.
- 36 Así, una actividad como la controvertida en el litigio principal constituye un requisito previo y necesario para el acceso de operadores económicos como las demandantes en el litigio principal al mercado de las telecomunicaciones móviles. Esta actividad no constituye una participación de la autoridad nacional competente en dicho mercado. En efecto, sólo esos operadores, titulares de los derechos otorgados, actúan en el mercado de que se trata, explotando el bien en cuestión con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 37 En tales circunstancias, el ejercicio de una actividad como la controvertida en el litigio principal no está al alcance, por su propia naturaleza, de los operadores económicos. A este respecto, es preciso señalar que es irrelevante que tales operadores tengan la facultad de transmitir sus derechos de uso de radiofrecuencias. En efecto, esa transmisión, además de seguir sujeta al control de la autoridad reglamentaria nacional responsable de la asignación de frecuencias, con arreglo al artículo 9, apartado 4, de la Directiva 2002/21, no se asemeja a la expedición de una autorización por parte de los poderes públicos.
- 38 Por lo tanto, al otorgar ese tipo de autorización, la autoridad nacional competente no participa en la explotación de un bien, consistente en los derechos de uso del espectro de radiofrecuencias con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Con ese procedimiento de otorgamiento, dicha autoridad ejerce exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso.

- 39 Por otra parte, el hecho de que la concesión de unas licencias como las controvertidas en el litigio principal dé lugar al pago de un canon no puede modificar la calificación jurídica de esta actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 1997, *Diego Cali & Figli*, C-343/95, Rec. p. I-1547, apartado 24, y la jurisprudencia citada).
- 40 Por consiguiente, esa concesión no puede constituir una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 41 Esta conclusión no queda en entredicho por la alegación según la cual, a la luz del artículo 4, apartado 5, de esta Directiva, no cabe excluir que una actividad reguladora ejercida por un organismo de Derecho público constituya una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de esta misma Directiva, de manera que dicho organismo debería considerarse sujeto pasivo por esa actividad.
- 42 En efecto, aun suponiendo que tal actividad reguladora pudiera calificarse de actividad económica, la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva implica que se determine previamente el carácter económico de la actividad de que se trate. Ahora bien, de la respuesta dada en el apartado 40 de la presente sentencia se desprende que éste no es el caso.
- 43 A la vista de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias, de unas licencias como las controvertidas en el litigio principal mediante subasta de los derechos de uso de equipos de telecomunicaciones no constituye una actividad económica en el sentido de esta disposición y, por consiguiente, no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Sobre las demás cuestiones

- 44 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a las demás cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

- 45 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 4, apartados 1 y 2, 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 la concesión, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias, de unas licencias como las de telecomunicaciones móviles de tercera generación, denominadas «UMTS», mediante subasta de los derechos de uso de equipos de telecomunicaciones no constituye una actividad económica en el sentido de esa disposición y, por consiguiente, no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Firmas

Sentencia del TJUE, asunto C-284/04, Comisión de las Comunidades Europeas contra T Mobile Austria GmbH y otros

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)
de 26 de junio de 2007 *

En el asunto C-284/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien (Austria), mediante resolución de 7 de junio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de julio de 2004, en el procedimiento entre

T-Mobile Austria GmbH,

3G Mobile Telecommunications GmbH,

mobilkom austria AG, anteriormente **mobilkom austria AG & Co. KG,**

master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG,

ONE GmbH,

Hutchison 3G Austria GmbH,

tele.ring Telekom Service GmbH,

* Lengua de procedimiento: alemán.

tele.ring Telekom Service GmbH, sucesora de los derechos de **TRA 3G Mobilfunk GmbH**,

y

Republik Österreich,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász y J. Klučka, Presidentes de Sala, y los Sres. K. Schiemann, J. Makarczyk (Ponente) y U. Löhmus, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretarios: Sr. B. Fülöp y Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradores;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de febrero de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de T-Mobile Austria GmbH, por los Sres. F. Heidinger y W. Punz, Rechtsanwälte;

- en nombre de 3G Mobile Telecommunications GmbH y mobilkom austria AG, por el Sr. P. Huber, Rechtsanwalt;

- en nombre de master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH y Hutchison 3G Austria GmbH, por los Sres. E. Lichtenberger y K. Retter, Rechtsanwälte;

- en nombre de tele.ring Telekom Service GmbH, por los Sres. T. Kustor y B. Polster, Rechtsanwälte, y C. Staringer, profesor universitario;

- en nombre de la República de Austria, por el Sr. U. Weiler, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno austriaco, por los Sres. H. Dossi, J. Bauer y C. Knecht, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Hagel-Sørensen, advokat;

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C.-D. Quassowski y la Sra. C. Schulze-Bahr, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. K. Stopp y B. Burgmaier, Rechtsanwälte;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. J. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agente;

- en nombre de Irlanda, por los Sres. A. Aston y G. Clohessy, SC;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H. Sevenster y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. J. Pietras, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. M. Bethell y la Sra. R. Caudwell, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. K. Parker y C. Vajda, QC, y el Sr. G. Peretz, Barrister;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. K. Gross, R. Lyal, M. Shotter y D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en particular, de su artículo 4.

- 2 Dicha petición se planteó en el marco de los asuntos acumulados en el procedimiento principal, que enfrentan a T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, mobilkom austria AG (anteriormente mobilkom austria AG & Co. KG), master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH, Hutchison 3G Austria GmbH, tele.ring Telekom Service GmbH y TRA 3G Mobilfunk GmbH, de cuyos derechos es sucesora tele.ring Telekom Service GmbH, contra la República de Austria. En estos asuntos se pretende obtener que esta última emita, a efectos de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado, facturas por los cánones abonados en el momento de otorgarse a las demandantes en el procedimiento principal derechos de uso de frecuencias del espectro electromagnético, con la finalidad de prestar servicios de telecomunicaciones móviles al público en general (en lo sucesivo, «derechos de uso controvertidos»).

Marco jurídico

Disposiciones relativas al IVA

Normativa comunitaria

- 3 A tenor del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, están sujetas 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 El artículo 4 de esta Directiva dispone:

«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] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[...]»

5 El artículo 17 de dicha Directiva establece:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

6 El anexo D, punto 1, de la Sexta Directiva se refiere a las telecomunicaciones.

Normativa nacional

- 7 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, número 1, de la Umsatzsteuergesetz 1994 (Ley austriaca del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994; en lo sucesivo, «UStG 1994») (BGBl. 663/1994), están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el interior del país en el marco de su empresa. Este mismo precepto especifica que la tributación de dichas operaciones no queda excluida por el hecho de que la operación se realice en virtud de una disposición legal o de una resolución administrativa o se considere realizada por ministerio de la ley.
- 8 Según el artículo 2, apartado 1, de la UStG 1994, debe considerarse empresario a quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional, es decir, toda actividad permanente desarrollada con el fin de obtener ingresos. De conformidad con el apartado 3 de dicho artículo, las entidades de Derecho público sólo ejercen una actividad industrial, comercial o profesional, en el marco de sus actividades de carácter mercantil.
- 9 El artículo 11, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la UStG 1994 dispone que, cuando un empresario realice operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG 1994, tendrá derecho a emitir facturas. Además, en el caso de que realice operaciones para otro empresario para las necesidades de su empresa o para una persona jurídica, en la medida en que no sea empresario, estará obligado a emitir facturas.
- 10 Con arreglo al artículo 11, apartado 1, número 6, de la UStG 1994, dichas facturas deben contener la cuota del IVA que corresponde a la operación realizada.

- 11 Del artículo 2, apartado 1, de la Körperschaftsteuergesetz (Ley austriaca del impuesto sobre sociedades; en lo sucesivo, «KStG») (BGBl. 401/1988) resulta que constituye una actividad de carácter mercantil de una entidad de Derecho público, la de cualquier organismo económicamente autónomo que ejerza exclusiva o predominantemente una actividad económica privada permanente que tenga por objeto obtener ingresos o, en caso de no participar en el tráfico económico general, otras ventajas económicas y no se dedique a la agricultura o la silvicultura.
- 12 El artículo 2, apartado 5, de la KStG establece, sin embargo, que no se considera actividad económica privada en el sentido del apartado 1 de dicho artículo una actividad que esté destinada fundamentalmente al ejercicio de funciones públicas.

Disposiciones relativas al otorgamiento de los derechos de uso controvertidos en el procedimiento principal

Normativa comunitaria

- 13 La Directiva 97/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 1997, relativa a un marco común en materia de autorizaciones generales y licencias individuales en el ámbito de los servicios de telecomunicaciones (DO L 117, p. 15) estuvo en vigor hasta el 25 de julio de 2003.
- 14 El artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

d) “Requisitos esenciales”: las razones no económicas y de interés público que pueden llevar a un Estado miembro a establecer determinadas condiciones para el establecimiento y/o explotación de redes de telecomunicaciones o para la prestación de servicios de telecomunicaciones. Estas razones se limitan a la seguridad de explotación de la red, al mantenimiento de su integridad y, en casos justificados, a la interoperabilidad de los servicios, la protección de los datos, la protección del medio ambiente y de los objetivos de ordenación del territorio, así como al uso eficaz del espectro de frecuencias y a la necesidad de evitar interferencias perjudiciales entre los sistemas de radio y comunicación y otros sistemas técnicos espaciales o terrestres. [...]»

15 A tenor del artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la mencionada Directiva:

«Los Estados miembros únicamente podrán expedir una licencia individual cuando se conceda al beneficiario acceso a recursos escasos, ya sean físicos o de cualquier otra naturaleza, o cuando el beneficiario esté sujeto a obligaciones especiales o goce de derechos especiales, con arreglo a lo dispuesto en la sección III.»

16 El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 97/13 especifica del siguiente modo las condiciones relativas a las autorizaciones generales:

«Cuando los Estados miembros sometan la prestación de servicios de telecomunicaciones a autorizaciones generales, las condiciones a que, en casos justificados, podrán estar sujetas dichas autorizaciones serán las que se enumeran en los puntos 2 y 3 del Anexo. Dichas autorizaciones establecerán el régimen menos gravoso posible, compatible con el cumplimiento de los requisitos esenciales y otros requisitos pertinentes de interés público contemplados en los puntos 2 y 3 del Anexo.»

- 17 La sección III de dicha Directiva, que contiene los artículos 7 a 11, regula las licencias individuales, cuando la situación justifica la concesión de tales licencias. El artículo 8, apartado 1, párrafo primero, de la misma Directiva establece que «las condiciones, además de las establecidas para las autorizaciones generales, a que podrán estar sujetas, en los casos justificados, las licencias individuales serán las que se enumeran en los puntos 2 y 4 del Anexo». De conformidad con los puntos 2.1 y 4.2 de dicho anexo, se trata, en particular, de las condiciones destinadas a garantizar el cumplimiento de los requisitos esenciales pertinentes y de las relacionadas con el uso efectivo y la gestión eficaz de radiofrecuencias.
- 18 En virtud del artículo 10, apartado 1, de la Directiva 97/13, los Estados miembros podrán limitar el número de licencias individuales en la medida en que sea necesario para garantizar el uso eficaz de radiofrecuencias. De conformidad con el apartado 2, primer guión, de dicho artículo, deben tener debidamente en cuenta, a ese respecto, la necesidad de conseguir los máximos beneficios para los usuarios y facilitar el desarrollo de la competencia. El apartado 3, párrafo primero, del mismo artículo exige que los Estados miembros concedan las licencias individuales con arreglo a criterios de selección no discriminatorios, objetivos, transparentes, proporcionados y detallados.
- 19 Del artículo 11, apartado 1, de la mencionada Directiva resulta que la concesión de las licencias puede generar la recaudación de un canon que «tenga por único objetivo cubrir los gastos administrativos que ocasione la expedición, gestión, control y ejecución del régimen de licencias individuales aplicable». Por otra parte, el apartado 2 de dicho artículo establece:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando se trate de recursos escasos, los Estados miembros podrán autorizar a sus autoridades nacionales de reglamentación a imponer gravámenes que tengan en cuenta la necesidad de garantizar el uso óptimo de dichos recursos. Estos gravámenes no podrán ser discriminatorios y habrán de tener en cuenta, en especial, la necesidad de potenciar el desarrollo de servicios innovadores y de la competencia.»

20 La Directiva 97/13 fue derogada y sustituida, a partir del 25 de julio de 2003, por la Directiva 2002/21/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a un marco regulador común de las redes y los servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva marco) (DO L 108, p. 33).

21 El artículo 9 de la Directiva 2002/21 dispone:

«[...]

3. Los Estados miembros podrán autorizar que las empresas transfieran derechos de uso de radiofrecuencias a otras empresas.

4. Los Estados miembros velarán por que la intención de una empresa de transferir derechos de uso de radiofrecuencias se notifique a la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias y por que todas las transferencias tengan lugar con arreglo a los procedimientos establecidos por las autoridades nacionales de reglamentación y se hagan públicas. Las autoridades nacionales de reglamentación velarán por que no se falsee la competencia como resultado de estas transferencias. Cuando se haya armonizado el uso de las radiofrecuencias a través de la aplicación de la Decisión n° 676/2002/CE [del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, sobre un marco regulador de la política del espectro radioeléctrico en la Comunidad Europea (Decisión espectro radioeléctrico) (DO L 108, p. 1)] u otra medida comunitaria, estas transferencias no podrán suponer modificación del uso de dichas radiofrecuencias.»

Normativa nacional

- 22 Con arreglo al artículo 14 de la Telekommunikationsgesetz (Ley austriaca de Telecomunicaciones; en lo sucesivo, «TKG») (BGBl. I, 100/1997), en su versión aplicable en la fecha de los hechos controvertidos en el procedimiento principal, los servicios de telefonía y otros servicios públicos de telefonía móvil por medio de redes de telecomunicaciones móviles de explotación propia requieren una concesión.
- 23 De conformidad con el artículo 15, apartado 2, número 3, de la TKG, para las concesiones de prestación de servicios públicos de telefonía móvil, se otorga tal concesión cuando se hayan asignado las frecuencias al solicitante o puedan serle asignadas simultáneamente con dicha concesión.
- 24 Según el artículo 21, apartado 1, de la TKG, para garantizar el uso eficiente de las frecuencias asignadas, los titulares de una concesión de telefonía móvil abonarán un canon único o anual por el uso de las frecuencias, además de la tasa de uso de frecuencias.
- 25 El artículo 49, apartado 4, de la TKG, en relación con el artículo 111 de ésta, dispone que la asignación de frecuencias destinadas a la prestación de servicios públicos de comunicaciones móviles y a otros servicios públicos de telecomunicaciones será realizada por la Telekom-Control-Kommission (Comisión de control de las telecomunicaciones; en lo sucesivo, «TCK»).

26 El procedimiento de asignación está regulado en el artículo 49 a, apartado 1, de la TKG, según el cual:

«La autoridad de reglamentación asignará las frecuencias para las que esté habilitada a aquellos solicitantes que cumplan los requisitos generales con arreglo al artículo 15, apartado 2, números 1 y 2, y garanticen el uso óptimo de las frecuencias, el cual se comprobará a través de la contraprestación que se ofrezca por el uso de las frecuencias.»

27 Con arreglo a los artículos 108 y 109 de la TKG, la TCK adopta la forma de una sociedad, la Telekom-Control GmbH, cuyo socio único es el Estado austriaco.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

28 El 3 de mayo de 1999, la TCK adjudicó, mediante subasta los derechos de uso controvertidos relativos a las frecuencias denominadas «GSM» (estándar DCS-1800) a tele.ring Telekom Service GmbH, contra pago de un canon que ascendía a 98.108.326 euros, y, el 7 de febrero de 2000, los relativos a las frecuencias para el sistema de radiocomunicaciones europeas TETRA a master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, por la suma de 4.832.743,47 euros.

29 El 20 de noviembre de 2000, la TCK otorgó los derechos de uso controvertidos relativos a las frecuencias de sistemas de telefonía móvil denominados «UMTS» (estándar IMT-2000). El procedimiento, también en forma de subasta, concluyó con la adjudicación de dichos derechos a T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, mobilkom austria AG & Co. KG, Hutchison 3G Austria GmbH, ONE GmbH y TRA 3G Mobilfunk GmbH, por un importe total de 831.595.241,10 euros de cánones.

30 Mediante sus recursos, las demandantes en el procedimiento principal pretenden obtener que la República de Austria les expida las facturas relativas a la adjudicación de los derechos de uso controvertidos, en la medida en que se necesitan dichas facturas para la deducción del IVA soportado, con arreglo a la normativa nacional de incorporación del artículo 17 de la Sexta Directiva.

31 En estas circunstancias, el Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, en relación con el anexo D, número 1, de la [Sexta] Directiva [...], debe interpretarse en el sentido de que el otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil de los estándares UMTS/IMT-2000, GSM-DCS-1800 y TETRA (en lo sucesivo, “derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil”) por parte de un Estado miembro a cambio de un canon de uso de frecuencias constituye una actividad en el sector de las telecomunicaciones?

- 2) ¿El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro en cuyo Derecho nacional no se haya establecido el criterio, mencionado en el [mismo artículo], de que el volumen de una actividad no sea “insignificante” (regla *de minimis*) como requisito para tener la condición de sujeto pasivo debe ser considerado siempre, por esta razón, como sujeto pasivo en todas las actividades que desarrolle en el sector de las telecomunicaciones, con independencia de que el volumen de dichas actividades sea insignificante?

- 3) ¿El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil por parte de un Estado miembro a cambio de un canon de uso de frecuencias por un importe total de

831.595.241,10 EUR (UMTS/IMT-2000), 98.108.326 EUR (canales DCS-1800) y 4.832.743,47 EUR (TETRA) debe considerarse una actividad de un volumen no insignificante, de modo que el Estado miembro tiene la condición de sujeto pasivo por dicha actividad?

- 4) ¿El artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que lleva a distorsiones graves de la competencia el hecho de que, con ocasión del otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil a cambio de un canon de uso de frecuencias por un importe total de 831.595.241,10 EUR (UMTS/IMT-2000), 98.108.326 EUR (canales DCS-1800) y 4.832.743,47 EUR (TETRA), un Estado miembro no esté sujeto al impuesto sobre el volumen de negocios por dichos cánones, mientras que los operadores privados de las mismas frecuencias deben aplicar a dicha actividad este impuesto?

- 5) ¿El artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una actividad de un Estado miembro consistente en otorgar derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil a empresas de telefonía móvil, de tal modo que dicho Estado, inicialmente, determina mediante subasta la mejor oferta por el canon de uso de frecuencias, asignando posteriormente las frecuencias al mejor postor, no se desarrolla [por ese Estado] en el ejercicio de sus funciones públicas y, por tanto, debe considerarse [a ese Estado] sujeto pasivo por dicha actividad, con independencia de la naturaleza jurídica que tenga el acto de adjudicación con arreglo al Derecho nacional del Estado [de que se trata]?

- 6) ¿El artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil por parte de un Estado miembro, que se describe en la quinta cuestión, debe considerarse una actividad económica y, por ende, debe considerarse al Estado miembro sujeto pasivo por dicha actividad?

- 7) ¿Debe interpretarse la Sexta Directiva en el sentido de que los cánones de uso de frecuencias establecidos por el otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil constituyen cánones brutos (que incluyen ya el impuesto sobre el valor añadido) o cánones netos (a los que puede aplicarse aún el impuesto sobre el valor añadido)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la sexta cuestión

- 32 Mediante esta cuestión, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en sustancia, si el hecho de que un Estado miembro adjudique en subasta derechos como los derechos de uso controvertidos constituye una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 33 A tenor del artículo 4, apartado 1, 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 del mismo artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Ese apartado 2 define el concepto de «actividades económicas» como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 34 A este respecto, se ha de precisar que, si bien el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicha disposición sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 15; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 47, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 18).

- 35 Asimismo, se desprende de jurisprudencia reiterada que el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, así como el carácter objetivo de este concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47 y la jurisprudencia citada).
- 36 De la resolución de remisión resulta que, en el asunto del procedimiento principal, la actividad efectuada por la TCK consistió en adjudicar a unos operadores económicos, mediante subasta, derechos de uso, por tiempo definido, correspondientes a determinadas frecuencias del espectro electromagnético. Al término del procedimiento de adjudicación, se expidió a estos operadores la autorización para explotar los derechos así adquiridos con el fin de instalar equipos de telecomunicaciones operativos en determinados segmentos del mencionado espectro electromagnético.
- 37 Por lo tanto, se trata de determinar si la expedición de este tipo de autorización debe considerarse, por naturaleza, una «explotación de un bien» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 38 En primer lugar, se ha de precisar que, en el marco de esta disposición, el concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, destinadas a obtener del bien en cuestión ingresos continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, *Van Tiem*, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 18; EDM, antes citada, apartado 48, y de 21 de octubre de 2004, *BBL*, C-8/03, Rec. p. I-10157, apartado 36).

- 39 A este respecto, procede señalar que la actividad controvertida en el procedimiento principal consiste en la expedición de autorizaciones que permiten a los operadores económicos que las obtengan llevar a cabo la explotación de los derechos de uso que aquéllas otorgan, ofreciendo sus servicios al público en el mercado de las telecomunicaciones móviles a cambio de una contraprestación.
- 40 Pues bien, tal actividad constituye el modo de cumplir las exigencias del Derecho comunitario destinadas, en particular, a garantizar el uso eficaz del espectro de frecuencias y a prevenir interferencias perjudiciales entre los sistemas de radio y comunicación y otros sistemas técnicos espaciales o terrestres, así como la gestión eficaz de las radiofrecuencias, como se desprende de una lectura conjunta de los artículos 2, apartado 1, letra d), 4, apartado 1, y 8, apartado 1, de la Directiva 97/13.
- 41 Por otra parte, es preciso subrayar que la expedición de esas autorizaciones es competencia exclusiva del Estado miembro de que se trate, en virtud tanto de la Directiva 97/13 como de la TKG.
- 42 De este modo, una actividad como la controvertida en el litigio principal constituye un requisito previo y necesario para el acceso de operadores económicos como las demandantes en el litigio principal al mercado de las telecomunicaciones móviles. Esta actividad no constituye una participación de la autoridad nacional competente en dicho mercado. En efecto, sólo esos operadores, titulares de los derechos otorgados, actúan en el mercado de que se trata, explotando el bien en cuestión con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 43 En este contexto, el ejercicio de una actividad como la controvertida en el litigio principal no está al alcance, por su propia naturaleza, de los operadores económicos. A este respecto, se ha de destacar que es irrelevante que dichos operadores tengan la facultad de transmitir sus derechos de uso de radiofrecuencias. En efecto, esa

transmisión, aparte de seguir sujeta al control de la autoridad reglamentaria nacional responsable de la asignación de las frecuencias, con arreglo al artículo 9, apartado 4, de la Directiva 2002/21, no se asemeja a la expedición de una autorización por parte de los poderes públicos.

- 44 Por lo tanto, al otorgar ese tipo de autorización, la autoridad nacional competente no participa en la explotación de un bien, consistente en los derechos de uso del espectro de radiofrecuencias con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Con ese procedimiento de otorgamiento, dicha autoridad ejerce exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso.
- 45 Por otra parte, el hecho de que el otorgamiento de derechos como los derechos de uso controvertidos dé lugar al pago de un canon no puede modificar la calificación jurídica de esta actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 1997, *Diego Cali & Figli*, C-343/95, Rec. p. I-1547, apartado 24 y la jurisprudencia citada).
- 46 En consecuencia, ese otorgamiento no puede constituir una «actividad económica» con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 47 No puede refutar esta conclusión el argumento según el cual, en vista del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva, no se puede excluir que una actividad reguladora, ejercida por un organismo público, constituya una actividad económica con arreglo al artículo 4, apartado 2, de esta misma Directiva, de modo que deba considerarse a dicho organismo sujeto pasivo por esa actividad.

- 48 En efecto, aun suponiendo que tal actividad reguladora pudiera calificarse de actividad económica, la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión. No obstante, de la respuesta contenida en el apartado 46 de la presente sentencia resulta que no sucede así en este caso.
- 49 Habida cuenta de las consideraciones que anteceden, procede responder a la sexta cuestión que el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el otorgamiento, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias, de derechos como los derechos de uso controvertidos en el procedimiento principal, mediante una adjudicación en subasta, no constituye una actividad económica con arreglo a dicha disposición y, por consiguiente, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la referida Directiva.

Sobre las demás cuestiones

- 50 Habida cuenta de la respuesta dada a la sexta cuestión, no procede responder a las demás cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

- 51 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

El artículo 4, apartado 2, 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 otorgamiento, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de las frecuencias, de derechos como los derechos de uso de frecuencias del espectro electromagnético con la finalidad de prestar servicios de telecomunicaciones móviles al público en general, mediante una adjudicación en subasta, no constituye una actividad económica con arreglo a dicha disposición y, por consiguiente, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la referida Directiva.

Firmas

Sentencia del TJUE, asunto C-287/00, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 20 de junio de 2002 *

En el asunto C-287/00,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. G. Wilms y
K. Gross, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por los Sres. W.-D. Plessing y T.
Jürgensen, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Federal de Alemania ha
incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la
Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en

* Lengua de procedimiento: alemán.

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), al haber eximido del impuesto sobre el valor añadido las actividades de investigación realizadas por los centros públicos de enseñanza superior, con arreglo al artículo 4, número 21a, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 27 de abril de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 565), en su versión modificada por el artículo 4, apartado 5, de la Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz, de 12 de diciembre de 1996 (BGBl. 1996 I, p. 1851),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann, Presidente de Sala, S. von Bahr (Ponente), D.A.O. Edward, A. La Pergola y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. R. Grass;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de julio de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al haber eximido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las actividades de investigación realizadas por los centros públicos de enseñanza superior, con arreglo al artículo 4, número 21a, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 27 de abril de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 565), en su versión modificada por el artículo 4, apartado 5, de la Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz, de 12 de diciembre de 1996 (BGBl. 1996 I, p. 1851; en lo sucesivo, «UStG»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva sujeta 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.

- 3 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicha disposición. El concepto de «actividades económicas» está definido en el artículo 4, apartado 2, en el sentido de que engloba todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y, en especial, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

- 4 El artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva determina 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.

- 5 El artículo 13, parte A, apartado 1, de la citada Directiva, que establece exenciones en favor de ciertas actividades de interés general, dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestacio-

nes de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.»

Normativa nacional

6 Según el artículo 4, número 21a, de la UStG, estarán exentas del IVA «las operaciones realizadas por los centros públicos de enseñanza superior en el marco de actividades de investigación. No formarán parte de las actividades de investigación aquellas que se limiten a aplicar conocimientos ya adquiridos, la reanudación de proyectos, así como las actividades que no tengan relación con la investigación.»

Procedimiento administrativo previo

7 Por considerar que la exención del IVA concedida en virtud del artículo 4, número 21a, de la UStG es contraria al Derecho comunitario, el 6 de noviembre de 1998, la Comisión remitió a la República Federal de Alemania un escrito de requerimiento.

8 En este escrito, después de haber recordado el contenido del artículo 4, número 21a, de la UStG, la Comisión afirmaba que los centros públicos de enseñanza superior constituyen sujetos pasivos a efectos del IVA, en la medida en que, sin ejercer sus funciones públicas, realizan operaciones a título oneroso, y que las actividades de investigación realizadas por un sujeto pasivo son, con respecto a la

Sexta Directiva, operaciones imponibles y no exentas. Recordaba también el tenor del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva y alegaba que, habida cuenta de que las actividades de investigación no están exentas, en particular en virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva, consideraba que, al eximir del IVA las actividades realizadas por las universidades públicas, la República Federal había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

- 9 Por haber quedado sin respuesta el escrito de requerimiento, pese a que, a petición del Gobierno alemán, el plazo de respuesta había sido prorrogado hasta mediados de marzo de 1999, la Comisión emitió un dictamen motivado el 26 de agosto de 1999 en el que instaba a la República Federal de Alemania a adoptar las medidas necesarias para atenerse al mismo en un plazo de dos meses a partir de su notificación.

- 10 En el dictamen motivado, después de señalar que en virtud del artículo 4, número 21a, de la UStG, las actividades de investigación de los centros públicos de enseñanza superior están exentos del IVA y de citar el artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, la Comisión reiteraba, en el punto 3 de dicho dictamen, que un centro público de enseñanza superior constituye un sujeto pasivo a efectos del IVA en la medida en que, sin ejercer sus funciones públicas, realiza operaciones a título oneroso y que las actividades de investigación efectuadas por un sujeto pasivo son, con arreglo a la Sexta Directiva, operaciones imponibles y no exentas. Según la Comisión, al eximir del IVA estas actividades realizadas por las universidades públicas, la República Federal había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva. Por último, la Comisión recordaba que, con arreglo al artículo 226 CE, había informado al Gobierno alemán de dicha infracción del Derecho comunitario mediante su escrito de requerimiento de 6 de noviembre de 1998.

- 11 Mediante escrito de 4 de abril de 2000, el Gobierno alemán respondió al dictamen motivado, pero al no considerar satisfactoria dicha respuesta, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

- 12 El Gobierno alemán alega que el recurso de la Comisión no es admisible por dos razones.
- 13 En primer lugar, el procedimiento administrativo previo, tal como establece el artículo 226 CE, no fue respetado por la Comisión. En efecto, en contra de las exigencias de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 20 de marzo de 1997, Comisión/Alemania, C-96/95, Rec. p. I-1653, apartados 22 y 24, así como de 28 de octubre de 1999, Comisión/Austria, C-328/96, Rec. p. I-7479, apartado 34), el dictamen motivado, que consta tan sólo de siete frases, no contiene una presentación material completa ni una apreciación jurídica detallada y coherente del objeto del litigio, sino que se limita esencialmente a repetir el contenido del escrito de requerimiento.
- 14 En segundo lugar, el Gobierno alemán sostiene que, en el escrito de recurso, el objeto del litigio es más amplio que el del dictamen motivado, lo que constituye una violación del principio de continuidad entre la fase administrativa previa y el recurso, que es la expresión específica del principio del derecho a ser oído (véase la sentencia de 25 de abril de 1996, Comisión/Luxemburgo, C-274/93, Rec. p. I-2019, apartado 11).
- 15 A este respecto, el Gobierno alemán alega que, la Comisión ya no fundamenta su recurso únicamente en una infracción del artículo 2 de la Sexta Directiva, como

en el dictamen motivado, sino que invoca además el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva. La argumentación de la Comisión, en la medida en que se basa en dicha disposición, constituye un aspecto esencial de su recurso y, en consecuencia, una nueva imputación. En efecto, el artículo 2 de la Sexta Directiva sólo define la base imponible del IVA, es decir, las categorías del volumen de negocios que, en principio, deben integrarse en el sistema de dicho impuesto, pero de esta disposición no resulta directamente que el volumen de negocios que en ella se describe esté sujeto al impuesto. Esta sujeción resulta únicamente de los criterios específicos de exención fiscal de los artículos 13 y siguientes de la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 16 Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra parte, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión (véanse las sentencias Comisión/ Alemania, antes citada, apartado 22, y de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 10).

- 17 La regularidad de este procedimiento constituye una garantía esencial querida por el Tratado no sólo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate, sino también para garantizar que el eventual procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido (véase la sentencia de 13 de diciembre de 2001, Comisión/Francia, C-1/00, Rec. p. I-9989, apartado 53).

- 18 De lo anterior se deduce, en primer lugar, que el procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 226 CE delimita el objeto de un recurso interpuesto al amparo de dicho artículo. En consecuencia, el recurso debe basarse en los mismos motivos y alegaciones que el dictamen motivado (véase, en particular, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 11).
- 19 En segundo lugar, el dictamen motivado debe contener una exposición coherente y detallada de las razones que han llevado a la Comisión al convencimiento de que el Estado miembro interesado ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (véase, en particular, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).
- 20 En el presente asunto, procede señalar, por una parte, que el incumplimiento imputado a la República Federal de Alemania fue siempre el mismo a lo largo de todo el procedimiento, que se inició con el envío del escrito de requerimiento, a saber, la exención del IVA de las actividades de investigación de los centros públicos de enseñanza superior, con arreglo al artículo 4, número 21a, de la UStG. Sobre este particular, se indicó claramente en dicho escrito que la Comisión considera que esas actividades constituyen operaciones imponibles, en virtud del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, y que no están exentas.
- 21 Por otra parte, hay que señalar que la Comisión no ha modificado el objeto del litigio cambiando los motivos del incumplimiento observado. Es cierto que la Comisión no formuló expresamente sus alegaciones hasta que presentó el escrito de interposición del recurso, para demostrar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no es aplicable al caso de autos. Sin embargo, no es menos cierto que, en su escrito de requerimiento, la Comisión ya había indicado que, en su opinión, las actividades de investigación de dichas entidades no están exentas «en especial, en virtud del artículo 13 de la Directiva». A este respecto, procede recordar que el dictamen motivado se refiere expresamente al escrito de requerimiento.

- 22 En consecuencia, es preciso considerar que, en el dictamen motivado, la Comisión definió en términos suficientemente precisos la infracción alegada y las razones por las que estima que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva.
- 23 Además, ha quedado acreditado que el escrito de requerimiento quedó sin respuesta, aunque la Comisión había concedido al Gobierno alemán una prórroga del plazo para responder. Si éste hubiera respondido a dicho escrito, la Comisión habría podido precisar en el dictamen motivado las imputaciones que había formulado ya, de forma más general, en el escrito de requerimiento. En una situación como la que resulta del silencio de dicho Gobierno, no puede reprocharse a la Comisión haber reproducido en el dictamen motivado, en términos esencialmente casi idénticos, el contenido del escrito de requerimiento.
- 24 Por otra parte, si bien la Comisión invocó, por primera vez en el escrito de interposición del recurso, precisamente el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, se limitó a responder así a una alegación presentada en su defensa, también por primera vez, por el Gobierno alemán en su respuesta al dictamen motivado y, al hacerlo, no ha modificado ni la definición ni el fundamento del incumplimiento alegado (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 1982, Comisión/Dinamarca, 211/81, Rec. p. 4547, apartado 16).
- 25 Por lo tanto, hay que señalar que el dictamen motivado define de manera suficientemente precisa la infracción alegada y que la argumentación presentada por la Comisión en su escrito de recurso, según la cual el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no es aplicable al caso de autos, no modifica el objeto del supuesto incumplimiento.

26 De todo ello se deduce que debe declararse la admisibilidad del recurso.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

27 La Comisión alega que la actividad controvertida en el caso de autos se basa en un contrato privado, relativo a un proyecto de investigación, entre el centro público de enseñanza superior de que se trata y un cliente, que regula, en concreto, el tipo y la importancia de las prestaciones, así como su contrapartida. Por lo tanto, cuando los centros públicos de enseñanza superior ejercen esta actividad, aplican las mismas normas que una empresa privada. Por consiguiente, la excepción prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, relativa a las actividades u operaciones que desarrollen los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, no es aplicable, de modo que, en principio, se considera a dichos establecimientos como sujetos pasivos en el sentido de dicha Directiva en lo que respecta a los contratos de investigación.

28 Puesto que dichas actividades de investigación de los centros públicos de enseñanza superior se realizan a título oneroso sobre la base de contratos de encargo, se trata de prestaciones de servicios sujetas al IVA, conforme al artículo 2 de la Sexta Directiva. Esta disposición define la materia imponible y precisa las actividades que, en principio, están sujetas al IVA. Puesto que las operaciones de los organismos de Derecho público no están comprendidas en el ejercicio de las funciones públicas, la obligación de los Estados miembros de someter al IVA dichas operaciones deriva directamente del artículo 2 de la Sexta Directiva.

- 29 Además, según la Comisión, una exención de los contratos de investigación de los centros públicos de enseñanza superior no puede ser concedida en virtud del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva.
- 30 En efecto, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, del sistema de la Sexta Directiva se desprende que los términos empleados para designar las exenciones previstas por su artículo 13, parte A, deben interpretarse en sentido estricto. Dicha disposición no excluye del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartados 17 y 18, así como de 14 de septiembre de 2000, D., C-384/98, Rec. p. I-6795, apartados 19 y 20).
- 31 Pues bien, sigue alegando la Comisión, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no hace referencia alguna a las actividades de investigación de los centros públicos de enseñanza superior que están exentas del IVA en virtud del artículo 4, número 21a, de la UStG. Además, de la jurisprudencia citada en el apartado anterior se desprende que la definición de «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, abarca las prestaciones de servicios o las entregas de bienes directamente necesarias para la enseñanza, como por ejemplo, la adquisición de material pedagógico. Sin embargo, el hecho de que las actividades de investigación en beneficio de personas privadas puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia, entre esta y las actividades controvertidas, de una relación jurídica tan directa como la exigida por dicha disposición.
- 32 Además, por lo que se refiere a la alegación del Gobierno alemán según la cual la exención de que se trata permite una simplificación fiscal y evita gastos administrativos, la Comisión recuerda que, si bien, de acuerdo con los términos del párrafo introductorio del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, cuya redacción es idéntica a la del párrafo introductorio del artículo 13, parte A, apartado 1, de la misma, el Tribunal de Justicia ha declarado que las condiciones de exención, fijadas por los Estados miembros, no pueden referirse a la definición

del contenido de las exenciones previstas (véase la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Rec. p. I-1721, apartado 19).

- 33 El Gobierno alemán sostiene que el recurso es infundado, en primer lugar porque el artículo 2 de la Sexta Directiva no constituye una obligación ni una prohibición. Esta disposición, que determina que las operaciones indicadas están «sujetas» al IVA, sólo contiene una definición de la base imponible del impuesto, es decir, de lo que es imponible («Steuerbarkeit»), y no de la obligación tributaria («Steuerpflichtigkeit») (véase la sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië», C-158/98, Rec. p. I-3971, apartados 14, 21 y 23). Pues bien, no es posible infringir una disposición que sólo contiene una mera definición. La obligación efectiva de contribuir en virtud de las actividades mencionadas en dicha disposición sólo es posible cuando es leída en relación con el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, que enumera los criterios de las exenciones previstas a favor de determinadas actividades. Por esta razón, la imputación formulada por la Comisión en el escrito de interposición del recurso no puede prosperar.
- 34 En segundo lugar, el Gobierno alemán sostiene que el recurso es infundado porque la exención fiscal de las actividades de investigación de los centros de enseñanza superior está justificada por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.
- 35 A este respecto, sostiene que la investigación constituye un servicio directamente relacionado con la enseñanza en los centros públicos de enseñanza superior. Las actividades de investigación y de formación en dichos centros no pueden separarse. Precisamente, necesitan de la investigación para poder llevar a cabo sus actividades docentes, puesto que les permiten desarrollar y transmitir nuevos conocimientos. Al contrario de lo que pretende la Comisión, la colaboración entre los centros públicos de enseñanza superior y el mundo económico, en el marco de actividades de investigación financiadas por fondos procedentes de terceros, no sólo es útil para la enseñanza superior, sino absolutamente imprescindible, del mismo modo que el material pedagógico.

- 36 En efecto, dicho Gobierno aduce que, en los centros de enseñanza superior, la formación no es una ocupación científica sin una finalidad, sino que permite, ante todo, adquirir una capacitación para ejercer una actividad profesional en la economía, que corresponde asimismo a la finalidad de los estudios tal como se define en el artículo 7 de la Hochschulrahmengesetz (Ley marco de enseñanza superior), de 9 de abril de 1987 (BGBl. 1987 I, p. 1170), en su versión de 19 de enero de 1999 (BGBl. 1999 I, p. 18). En su trabajo cotidiano, el personal de los centros de enseñanza superior sólo puede garantizar el vínculo exigido entre la enseñanza superior y la vida profesional si él mismo mantiene dicho vínculo. Por esta razón, no se puede renunciar a la realización de proyectos de investigación mediante contratos y en colaboración con los operadores económicos.
- 37 En cuanto al objetivo de la simplificación de la recaudación del impuesto, el Gobierno alemán afirma que no constituye una justificación de las exenciones, sino un aspecto adicional que ha aparecido en el marco de un criterio de exención. Si tal criterio es aplicable, en el caso de autos el que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, podrían tomarse en consideración las medidas de simplificación fiscal. Por lo tanto, la expresión «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades» debería ser interpretada desde el punto de vista de la simplificación fiscal. Sobre este particular, el Gobierno alemán señala la estrecha correlación entre la investigación y la formación, así como la ineficacia y las complicaciones burocráticas que ocasionaría la distinción entre los ámbitos sujetos al IVA y aquellos que estén exentos de éste en los centros públicos de enseñanza superior.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 38 En primer lugar, es preciso desestimar la primera alegación del Gobierno alemán según la cual el artículo 2 de la Sexta Directiva no contiene una definición de la

obligación de contribuir por el IVA. En efecto, como ha recordado el Tribunal de Justicia en su sentencia de 21 de febrero de 1989, Comisión/Italia (203/87, Rec. p. 371), apartado 2, esta disposición define las operaciones que están sujetas al IVA, a saber las «entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal» así como las «importaciones de bienes».

- 39 La Sexta Directiva prevé exenciones del IVA para determinadas categorías de dichas operaciones, en especial en su Título X, en el que figura el artículo 13. En la medida en que una exención no está prevista en la Sexta Directiva, constituye una excepción a la norma general del artículo 2 de la misma. Dicha excepción sólo es conforme con el Derecho comunitario si está autorizada con arreglo a las disposiciones de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 1989, Comisión/Italia, antes citada, apartado 10).
- 40 En consecuencia, una legislación nacional que exime operaciones del IVA, que no está amparada por una exención prevista por la Sexta Directiva ni autorizada en virtud de una excepción prevista por ésta, constituye una infracción del artículo 2 de dicha Directiva.
- 41 En segundo lugar, hay que observar que el Gobierno alemán no niega que, cuando los centros públicos de enseñanza superior ejercen las actividades de investigación controvertidas en el presente asunto, en principio, deben ser consideradas sujetos pasivos en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva y tampoco pretende que el apartado 5 de dicha disposición sea aplicable a tales actividades.
- 42 De ello se deduce que el litigio se refiere exclusivamente a la cuestión de si las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos

de enseñanza superior constituyen prestaciones de servicios que están «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria, conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i) de la Sexta Directiva, y que, como tales, deben quedar exentas del IVA con arreglo a dicha disposición.

- 43 A este respecto, procede recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 13, así como las sentencias, antes citadas, *Institute of the Motor Industry*, apartado 17, y *D.*, apartado 15).
- 44 Según jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 8 de marzo de 2001, *Skandia*, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23).
- 45 Hay que recordar además que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véase, en particular, la sentencia *Institute of the Motor Industry*, antes citada, apartado 18).
- 46 Procede señalar asimismo que, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva no contiene ninguna definición del concepto de prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria.

- 47 No obstante, este concepto no requiere una interpretación particularmente estricta, ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de esta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA (véase, por analogía, en lo que atañe al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23). Sin embargo, someter al IVA la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria.
- 48 Además, en contra de lo que pretende el Gobierno alemán, si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. En efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional.
- 49 En consecuencia, no puede considerarse que la realización de proyectos a título oneroso por parte de los centros públicos de enseñanza superior sea una actividad directamente relacionada con la enseñanza universitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.
- 50 En lo que respecta a la alegación del Gobierno alemán basada en una simplificación de la recaudación del IVA, procede recordar en primer lugar que es jurisprudencia reiterada que, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación

correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas (véanse, en particular, las sentencias de 7 de mayo de 1998, Comisión/España, C-124/96, Rec. p. I-2501, apartados 11 y 12, y de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 26).

- 51 En consecuencia, en una situación como la del caso de autos, en la que la normativa nacional controvertida no satisface los criterios de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, el hecho de que ésta constituya una medida de simplificación fiscal carece de pertinencia.
- 52 Procede, pues, declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, al haber eximido del IVA las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos de enseñanza superior, con arreglo al artículo 4, número 21a, de la UStG.

Costas

- 53 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Federal de Alemania y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

- 1) Declarar que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 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, al haber eximido del impuesto sobre el valor añadido las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos de enseñanza superior, con arreglo al artículo 4, número 21a, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 27 de abril de 1993, en su versión modificada por el artículo 4, apartado 5, de la Umsatzsteuergesetz-Änderungsgesetz, de 12 de diciembre de 1996.
- 2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.

Jann

von Bahr

Edward

La Pergola

Timmermans

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 20 de junio de 2002.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

P. Jann

I - 5843

Sentencia del TJUE, asunto C-446/98, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Fazenda Publica y Camara Municipal do Porto

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 14 de diciembre de 2000 *

En el asunto C-446/98,

que tienen por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Fazenda Pública

y

Câmara Municipal do Porto,

con intervención de:

Ministério Público,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 4, apartado 5, 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),

* Lengua de procedimiento: portugués.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: A.M. La Pergola (Ponente), Presidente de Sala, y D.A.O. Edward y P. Jann, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de la Fazenda Pública, por la Sra. M.A. Moreira, jurista de la Direcção de Serviços Jurídicos e do Contencioso de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agente;
- en nombre la Câmara Municipal do Porto, por el Sr. A. Nogueira dos Santos, Solicitador;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes, Director del Serviço Jurídico de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros, y Â. Seiça Neves, miembro del mismo Servicio, y la Sra. T. Lemos, jurista del Centro de Estudos Fiscais de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing, Ministerialrat del Bundesministerium der Finanzen, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer, Oberrätin del Bundeskanzleramt, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa, Consejero Jurídico, y la Sra. T. Figueira, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno portugués, representado por el Sr. V. Guimarães, jurista del Centro de Estudos Fiscais de la Direcção-Geral dos Impostos del Ministério das Finanças, en calidad de Agente, y de la Comisión, representada por el Sr. E. Traversa y la Sra. T. Figueira, expuestas en la vista de 18 de mayo de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de junio de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 28 de octubre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de diciembre siguiente, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), siete cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 4, apartado 5, 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Câmara Municipal do Porto (Ayuntamiento de Oporto; en lo sucesivo, «CMP») y la Fazenda Pública (Hacienda Pública), sobre la sujeción de la CMP al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») por sus actividades de arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos.

La Sexta Directiva

- 3 El artículo 4 de la Sexta Directiva define el sujeto pasivo del IVA. En cuanto a los organismos de Derecho público, su apartado 5 establece:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 El artículo 13 de la Sexta Directiva establece que determinadas actividades u operaciones están exentas del IVA. Entre dichas actividades u operaciones, el artículo 13, parte B, letra b), menciona el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de ciertas operaciones como los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos.
- 5 El Anexo D de la Sexta Directiva enumera trece categorías de actividades, que guardan relación con la actividad de que se trata en el litigio principal.

La legislación portuguesa

- 6 El artículo 2, apartado 2, del Código del IVA portugués establece que el Estado y las demás personas jurídicas de Derecho público no están sujetos al IVA cuando efectúan actividades en el ejercicio de sus potestades de autoridad, aunque perciban con tal motivo tributos o cualquier otra contrapartida, en la medida en que el hecho de no considerarlas sujetos pasivos no provoque distorsiones de la competencia.
- 7 El artículo 2, apartado 3, del Código del IVA establece que en cualquier caso el Estado y las demás personas jurídicas de Derecho público están sujetos al IVA cuando ejercen determinadas actividades y en cuanto a las operaciones imponibles que de ellas resultan, salvo si está acreditado que las efectúan de forma no significativa.

- 8 Por último, el artículo 2, apartado 4, del Código del IVA establece que, a los efectos de los apartados 2 y 3 de dicho artículo, el Ministro de Hacienda y de Planificación define, caso por caso, las actividades que pueden provocar distorsiones de la competencia y las que se efectúan de forma no significativa.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 9 La Administración Tributaria portuguesa reclamó a la CMP la cantidad de 98.953.911 PTE correspondiente al IVA sobre los ingresos de los parquímetros y de las áreas de estacionamiento de la ciudad de Oporto de los años 1991 y 1992, así como del período comprendido entre enero y abril de 1993.
- 10 Por considerar no estar sujeta al IVA, en la medida en que actuó en el ejercicio de sus potestades de autoridad, la CMP interpuso ante el Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto un recurso por infracción de Ley contra las liquidaciones tributarias giradas por el servicio de la administración del IVA.
- 11 En su sentencia, el Tribunal Tributário acogió la parte del recurso relativa a los ingresos que había obtenido la CMP por la explotación del área de estacionamiento de Trindade, situada en el dominio público de la ciudad, y por la explotación de los parquímetros instalados en la vía pública. Por el contrario, dicho Tribunal declaró infundado el recurso en cuanto a los ingresos relativos a la explotación de las áreas de estacionamiento que forman parte del patrimonio privado de la ciudad.
- 12 Ambas partes, por estar disconformes con los aspectos de la sentencia que les fueron desfavorables, interpusieron un recurso ante el Supremo Tribunal Administrativo.

13 En tales circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo decidió plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿La expresión “actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas”, utilizada en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), comprende el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos (tanto espacios en la calle como en áreas de estacionamiento) efectuado por las autoridades públicas (un municipio)?

- 2) ¿Las distorsiones graves de la competencia, a las que se refiere el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo de la Sexta Directiva, puede definir las, caso por caso, el Ministro de Hacienda de un Estado miembro?

- 3) ¿Si la norma nacional que otorga competencia al Ministro de Hacienda para definir, caso por caso, las distorsiones graves de la competencia es inconstitucional, por violación del principio de legalidad tributaria, pero conforme al Derecho comunitario (a la Sexta Directiva), debe el Juez nacional atenerse a su Constitución o debe, preferentemente, atenerse al Derecho comunitario, en virtud del principio de la primacía de éste sobre las Constituciones?

- 4) ¿Las autoridades públicas tendrán en cualquier caso la condición de sujetos pasivos excepto cuando el volumen de las actividades que desarrollen no sea insignificante, o sólo son sujetos pasivos por lo que respecta a las actividades u operaciones enumeradas en el Anexo D, al que se refiere el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva?

- 5) ¿Puede una ley nacional autorizar al Ministro de Hacienda a definir, caso por caso, cuáles son las actividades efectuadas de forma no significativa?
- 6) A los efectos de lo dispuesto en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, ¿puede un Estado miembro considerar la actividad de arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, cuando la efectúe un municipio, como actividad de la autoridad pública, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra b), punto 2, de la Sexta Directiva?
- 7) En el caso de que las partes del procedimiento principal no hayan suscitado ninguna cuestión de interpretación o de aplicación de la Sexta Directiva, ¿puede el juez nacional interpretar y aplicar de oficio las disposiciones de dicha Directiva a la hora de dictar su resolución final?»

Sobre la primera cuestión

- 14 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos es una actividad que, cuando la ejerce un organismo de Derecho público, puede considerarse desarrollada por éste en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva.
- 15 A este respecto, es preciso recordar que, como ha declarado este Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, el análisis de la mencionada disposición a la luz de los objetivos de la Sexta 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).

- 16 Respecto de este último requisito, son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 15, y de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. I-1869, apartado 10).
- 17 Así, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, Rec. p. I-6251, apartado 40; Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 38; Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 50; Comisión/Países Bajos, C-408/97, Rec. p. I-6417, apartado 35, y Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 35).
- 18 En el litigio principal, la actividad ejercida por la CMP, que es un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, consiste en facilitar a los conductores de vehículos, a cambio de una contraprestación económica, espacios para el estacionamiento de sus vehículos, en la vía pública o en áreas de estacionamiento situadas en el dominio público del municipio, en su dominio privado o también en terrenos que pertenezcan a particulares.
- 19 Para determinar si la CMP desarrolló tal actividad en el ejercicio de sus funciones públicas, procede señalar, en primer lugar, que no cabe basarse en el objeto o en el fin de dicha actividad (sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 13).
- 20 Además, el hecho de que la CMP sea o no propietaria de los terrenos en los que se ejerce la actividad controvertida en el litigio principal o el hecho de que dichos

terrenos pertenezcan a su dominio público o privado no permiten, por sí mismos, determinar si ejerce dicha actividad en el ejercicio de sus funciones públicas.

- 21 En efecto, con arreglo a la jurisprudencia mencionada en los apartados 16 y 17 de la presente sentencia, el órgano remitente debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida en el litigio principal que establece el Derecho nacional, con el fin de determinar si dicha actividad se desarrolla en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados.

- 22 A este respecto, procede subrayar que el hecho de que el desarrollo de una actividad como la controvertida en el litigio principal implica el ejercicio de prerrogativas de poder público, como autorizar o limitar el estacionamiento en una vía abierta a la circulación pública o imponer una multa por sobrepasar el tiempo de estacionamiento autorizado, debe establecer que dicha actividad está sujeta a un régimen de Derecho público.

- 23 Sin embargo, habida cuenta de la naturaleza del análisis que debe efectuarse y como ha declarado el Tribunal de Justicia, corresponde al Juez nacional calificar las actividades de que se trata en atención al criterio establecido por el Tribunal de Justicia (sentencias antes citadas de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartado 16, y de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartado 11).

- 24 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos es una actividad que, cuando la ejerce un organismo de Derecho público, éste la desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, si dicha actividad se efectúa en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público. Tal es el caso cuando el desarrollo de dicha actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público.

Sobre la cuarta cuestión

- 25 Mediante su cuarta cuestión, que procede examinar inmediatamente después de la primera, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera necesariamente que los organismos de Derecho público tienen la condición de sujetos pasivos cuando efectúan actividades cuyo volumen no sea insignificante, o si el criterio del carácter insignificante o no de dichas actividades sólo se aplica a las actividades enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva.
- 26 A este respecto, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que mediante esta disposición reconoce a los Estados miembros la facultad de excluir de la sujeción obligatoria al IVA las actividades enumeradas en el anexo D cuando el volumen de éstas sea insignificante, pero que no están obligados a hacer uso de esta facultad (sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, antes citada, apartado 27).
- 27 De esta interpretación se deriva que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de tener en cuenta el carácter insignificante de las actividades u operaciones que desarrollen organismos de Derecho público, con el fin de excluirlas de la sujeción al IVA, sólo respecto de las actividades u operaciones enumeradas en el anexo D.
- 28 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se considera necesariamente que los organismos de Derecho público tengan la condición de sujetos pasivos cuando efectúen actividades cuyo volumen no sea insignificante. Sólo en el caso de que dichos organismos ejerzan una actividad o efectúen una operación enumerada en el anexo D de la Sexta Directiva, se puede tener en cuenta el criterio del carácter insignificante de dicha actividad o de dicha operación con el fin, si el Derecho nacional ha hecho uso de la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, de excluirlas de la sujeción al IVA cuando el volumen sea insignificante.

Sobre las cuestiones segunda y quinta

- 29 Mediante sus cuestiones segunda y quinta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si una ley nacional puede autorizar al Ministro de Hacienda de un Estado miembro a definir, por una parte, las actividades que pueden provocar distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y, por otra parte, las actividades efectuadas de forma no significativa, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.
- 30 Debe recordarse previamente que, con arreglo al artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, párrafo tercero), la Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.
- 31 Conforme a dicha disposición, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, a tenor del cual los Estados miembros están obligados a garantizar la imposición de los organismos de Derecho público cuando el hecho de no gravarlos pueda producir distorsiones graves de la competencia, por el contrario no obliga a los Estados miembros a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición (sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, antes citada, apartado 23).
- 32 De igual modo, los Estados miembros pueden elegir libremente, entre los diversos medios que permiten alcanzar los objetivos establecidos por el artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y tercero, de la Sexta Directiva, de encargarle a una autoridad administrativa que precise los supuestos en los que cabe considerar que una actividad ejercida por un organismo de Derecho público produce distorsiones graves de la competencia o tiene carácter insignificante y que aplique dichos criterios a los casos concretos, a condición de que sus decisiones de aplicación puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales.

- 33 No se opone a esta conclusión la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que invoca la Comisión, según la cual simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones del Tratado (véase, en particular, la sentencia de 8 de julio de 1999, Comisión/Bélgica, C-203/98, Rec. p. I-4899, apartado 14).
- 34 En efecto, es preciso distinguir entre el supuesto en el que un Estado miembro pretende garantizar la adaptación de su Derecho nacional a una Directiva otorgando a la Administración nacional la facultad de aplicar de forma discrecional las disposiciones de dicha Directiva, sin delimitar la facultad de apreciación de la autoridad administrativa, y el supuesto, examinado en autos, en el que el legislador nacional, tras incorporar en una norma de carácter imperativo los criterios enunciados por la Directiva, deja la aplicación de los mismos a una autoridad administrativa.
- 35 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y quinta que una ley nacional puede autorizar al Ministro de Hacienda de un Estado miembro a precisar el alcance, por una parte, del concepto de distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Séxta Directiva, y, por otra parte, del concepto de actividades efectuadas de forma no significativa, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, a condición de que sus decisiones de aplicación puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales.

Sobre la tercera cuestión

- 36 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia si, en caso de que la disposición de Derecho nacional que otorga competencia al Ministro de Hacienda para precisar las actividades que pueden provocar distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, sea

inconstitucional, pero se ajuste al Derecho comunitario, el Juez nacional debe atenerse a su Constitución o aplicar el principio de la primacía del Derecho comunitario.

- 37 Procede hacer observar previamente que la Sexta Directiva no obliga en modo alguno a los Estados miembros a escoger, entre las modalidades posibles de adaptación del Derecho nacional a la misma, la que consiste en otorgar competencia a una autoridad administrativa para precisar el alcance del concepto de distorsiones graves de la competencia.
- 38 Por consiguiente, un Estado miembro puede adoptar otras modalidades de adaptación de su Derecho nacional que se ajusten a las disposiciones tanto de la Sexta Directiva como de su Constitución.
- 39 En tales circunstancias, no existe incompatibilidad alguna, como la que evoca el órgano jurisdiccional remitente, entre el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y la Constitución nacional. Por consiguiente, no procede responder a la cuestión planteada.

Sobre la sexta cuestión

- 40 Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos no esté exento de tributación, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, prohíbe que los Estados miembros traten esta actividad, cuando la ejerza un organismo de Derecho público, como una actividad realizada por éste en su condición de autoridad pública.

- 41 A este respecto, con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, aparte de las actividades de los organismos de Derecho público no sujetos al impuesto en virtud del párrafo primero de esta disposición, reconoce a los Estados miembros la posibilidad de excluir de la condición de sujeto pasivo a los organismos de Derecho público en relación con las actividades que estén exentas del IVA, en particular en virtud del artículo 13 de dicha Directiva (véase la sentencia de 6 de febrero de 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 19).
- 42 Por consiguiente, el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva no tiene por objeto limitar el beneficio de la no sujeción al IVA que se deriva del párrafo primero de esta disposición, sino que permite por el contrario que los Estados miembros extiendan dicho beneficio a determinadas actividades desarrolladas por organismos de derecho público que, aunque no sean actividades realizadas por dichos organismos en su condición de autoridades públicas, sin embargo pueden ser consideradas como tales en virtud del párrafo cuarto de la citada disposición.
- 43 Cuando se asimilan de este modo dichas actividades a actividades desarrolladas por un organismo público en ejercicio de la autoridad pública, para beneficiarse de la no sujeción establecida por el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, deben cumplir también los requisitos del párrafo segundo de dicha disposición (sentencia *Marktgemeinde Welden*, antes citada, apartado 21).
- 44 En cuanto al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, se trata de una actividad excluida de las actividades exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra b), punto 2, de la Sexta Directiva, lo que tiene por efecto que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, tal actividad no pueda asimilarse a una actividad desarrollada en ejercicio de la autoridad pública, en el sentido del párrafo primero de dicha disposición, en caso de que ella misma no reúna dicho requisito.

- 45 En consecuencia, como ha señalado el Abogado General en el punto 92 de sus conclusiones, de la lectura combinada de los artículos 4, apartado 5, párrafo cuarto, y 13, parte B, letra b), punto 2, de la Sexta Directiva, no cabe deducir que el hecho de facilitar espacios para el estacionamiento de vehículos no constituya en ningún caso una actividad realizada en ejercicio de la autoridad pública, puesto que, cuando la desarrolla un organismo público en su condición de autoridad pública, no hay sujeción al IVA únicamente sobre la base del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, sin que sea necesario recurrir al párrafo cuarto de dicha disposición.
- 46 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos no esté exento de tributación, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, no impide que los organismos de Derecho público que realicen esa actividad se beneficien de la no sujeción al IVA por la misma actividad, cuando concurren los requisitos establecidos por los párrafos primero y cuarto de dicha disposición.

Sobre la séptima cuestión

- 47 La séptima cuestión prejudicial debe entenderse en sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el juez nacional puede decidir de oficio plantear al Tribunal de Justicia una cuestión de interpretación de la Sexta Directiva y si posteriormente debe sacar las consecuencias de la decisión del Tribunal de Justicia para el litigio principal.
- 48 A este respecto, procede destacar que es jurisprudencia reiterada que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la facultad y, en su caso, la obligación de plantear al Tribunal de Justicia, sea de oficio, sea a instancia de las partes en el litigio principal, una cuestión de interpretación o de validez del Derecho comunitario si consideran que una decisión del Tribunal de Justicia sobre este punto es necesaria para poder dictar su sentencia (véanse, en particular, las sentencias de 16 de enero de 1974, Rheinmühlen, 166/73, Rec. p. 33, apartado 3,

y de 16 de junio de 1981, Salonia, 126/80, Rec. p. 1563, apartado 7). Esta facultad de plantear de oficio una cuestión de Derecho comunitario presupone que, según el juez nacional, cabe, sea aplicar el Derecho comunitario dejando, en su caso, de aplicar el Derecho nacional, sea interpretar el Derecho nacional de conformidad con el Derecho comunitario (véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Verholen y otros, asuntos acumulados C-87/90 a C-89/90, Rec. p. I-3757, apartado 13).

49 Procede también recordar que es jurisprudencia reiterada que una sentencia dictada con carácter prejudicial por el Tribunal de Justicia vincula al juez nacional para la resolución del litigio principal (véanse, en particular, la sentencia de 3 de febrero de 1977, Benedetti, 52/76, Rec. p. 163, apartado 26, y el auto de 5 de marzo de 1986, Wünsche, 69/85, Rec. p. 947, apartado 13).

50 Por consiguiente, procede responder a la séptima cuestión que el juez nacional tiene la facultad y, en su caso, la obligación de plantear al Tribunal de Justicia, incluso de oficio, una cuestión de interpretación de la Sexta Directiva, si considera que una decisión del Tribunal de Justicia sobre este punto es necesaria para poder dictar su sentencia y, cuando ha planteado dicha cuestión, la decisión del Tribunal de Justicia le vincula a la hora de dictar su resolución final en el litigio principal.

Costas

51 Los gastos efectuados por los Gobiernos portugués, alemán y austriaco, así como 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 28 de octubre de 1998, declara:

- 1) El arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos es una actividad que, cuando la ejerce un organismo de Derecho público, éste la desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, 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, si dicha actividad se efectúa en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público. Tal es el caso cuando el desarrollo de dicha actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público.

- 2) El artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se considera necesariamente que los organismos de Derecho público tengan la condición de sujetos pasivos cuando efectúen actividades cuyo volumen no sea insignificante. Sólo en el caso de que dichos organismos ejerzan una actividad o efectúen una operación enumerada en el anexo D de la Sexta Directiva 77/388, se puede tener en cuenta el criterio del carácter insignificante de dicha actividad o de dicha operación con el fin, si el Derecho nacional ha hecho uso de la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva 77/388, de excluirlas de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el volumen es insignificante.

- 3) Una ley nacional puede autorizar al Ministro de Hacienda de un Estado miembro a precisar el alcance, por una parte, del concepto de distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388, y, por otra parte, del concepto de actividades efectuadas de forma no significativa, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo tercero, de la misma Directiva, a condición de que sus decisiones de aplicación puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales.

- 4) El artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos no esté exento de tributación, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva, no impide que los organismos de Derecho público que realicen esa actividad se beneficien de la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido por la misma actividad, cuando concurren los requisitos establecidos por los párrafos primero y cuarto de dicha disposición.

- 5) El juez nacional tiene la facultad y, en su caso, la obligación de plantear al Tribunal de Justicia, incluso de oficio, una cuestión de interpretación de la Sexta Directiva 77/388, si considera que una decisión del Tribunal de Justicia sobre este punto es necesaria para poder dictar su sentencia y, cuando ha planteado dicha cuestión, la decisión del Tribunal de Justicia le vincula a la hora de dictar su resolución final en el litigio principal.

La Pergola

Edward

Jann

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de diciembre de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

A.M. La Pergola

Sentencia del TJUE, asunto C-276/98, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 8 de marzo de 2001 *

En el asunto C-276/98,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. T. Figueira y el Sr. E. Traversa, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Portuguesa, representada por los Sres. L. Fernandes y Â. Seiça Neves y por la Sra. T. Lemos, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 12 y 28, apartado 2, 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), en

* Lengua de procedimiento: portugués.

su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1), al mantener en vigor o al adoptar disposiciones legales en virtud de las cuales se establece un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido del 5 % para la importación y entrega de determinados bienes y para determinadas prestaciones de servicios, enumerados en la lista I que figura como anexo del código portugués del impuesto sobre el valor añadido,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. V. Skouris, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, J.-P. Puissochet y R. Schintgen y las Sras. F. Macken y N. Colneric (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 3 de octubre de 2000 durante la cual la Comisión estuvo representada por la Sra. T. Figueira y la República Portuguesa por el Sr. V. Guimarães, en calidad de agente,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de noviembre de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 20 de julio de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), con objeto de que se declare que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 12 y 28, apartado 2, 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), en su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al mantener en vigor o al adoptar disposiciones legales en virtud de las cuales se establece un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») del 5 % para la importación y entrega de determinados bienes y para determinadas prestaciones de servicios, enumerados en la lista I que figura como anexo del código portugués del IVA.

Normativa comunitaria

- 2 La Sexta Directiva establece que los Estados miembros no pueden fijar un tipo del IVA inferior a un determinado porcentaje de la base imponible. A tal efecto, su artículo 12, apartado 3, dispone:
- «3. a) A partir del 1 de enero de 1993, los Estados miembros aplicarán un tipo normal que hasta el 31 de diciembre de 1996 no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Los Estados miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos reducidos no podrán ser inferiores al 5 % y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H.»

3 En virtud de la Directiva 96/95/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 1996, por la que se modifica, en lo relativo al nivel del tipo normal, la Directiva 77/388/CEE (DO L 338, p. 89), el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva se sustituye por el texto siguiente:

«Cada uno de los Estados miembros fijará el tipo normal del impuesto sobre el valor añadido como un porcentaje de la base imponible que será el mismo para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1998, este porcentaje no podrá ser inferior al 15 %.

[...]

Los Estados miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Estos tipos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5 % y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H.»

4 El artículo 28, apartado 2, de la Sexta Directiva establece:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12, durante el período transitorio contemplado en el apartado 1 del artículo 28 decimotercero se aplicarán las siguientes disposiciones:

[...]

- d) Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a los servicios de restaurante, ropa y calzado infantiles y vivienda, podrán continuar aplicando dicho tipo a las entregas de dichos bienes y a la prestación de dichos servicios.

- e) Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a la entrega de bienes y prestación de servicios no contemplados en el Anexo H, podrán aplicar a los suministros de dichos bienes y servicios el tipo reducido o uno de los dos tipos reducidos del apartado 3 del artículo 12, siempre que el tipo no sea inferior al 12 %.

[...]»

5 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva:

«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.»

6 El artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que se refiere a la condición de «sujetos pasivos de los organismos de Derecho público» prevé:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

Normativa nacional

- 7 El código portugués del IVA, aprobado mediante Decreto-ley nº 394-B/84, de 26 de diciembre de 1984, en su versión modificada por las Leyes nº 2/92, de 9 de marzo de 1992, y nº 39-B/94, de 27 de diciembre de 1994 (en lo sucesivo, «código»), establece en su artículo 18, apartado 1, letra a):

«Las importaciones, cesiones de bienes y prestaciones de servicios enumeradas en la lista I que figura como anexo del presente texto legislativo están sujetas a un tipo del 5 %.»

- 8 La mencionada lista I, que enumera los bienes y servicios sujetos a un tipo de imposición reducido del 5 %, incluye en particular:

«1.8 Vinos ordinarios

[...]

2.11 Aparatos, máquinas y otros equipos destinados exclusiva o principalmente, a las actividades siguientes:

- a) captación y utilización de la energía solar, eólica o geotérmica;

- b) captación y utilización de otras formas alternativas de energía;

- c) producción de energía mediante incineración o transformación de desechos, basuras u otros residuos;

- d) prospección y búsqueda de petróleo y/o desarrollo del descubrimiento de petróleo y de gas natural;

- e) medidas y controles para evitar o reducir los distintos tipos de contaminación.

[...]

2.19 Peajes por atravesar por carretera el Tajo a su paso por Lisboa.

[...]

3.8 Aperos y maquinaria agrícola, silos móviles, motocultivadores, motobombas, electrobombas, tractores y otras máquinas destinadas exclusiva o principalmente a la agricultura, a la ganadería o a la silvicultura.»

- 9 En el caso de los peajes abonados por atravesar por carretera el Tajo a su paso por Lisboa (Portugal), el Gobierno portugués suprimió, mediante la Ley n° 2/92, el tipo reducido del 8 % vigente el 1 de enero de 1991 y estableció, a partir de dicha fecha, un tipo normal para los referidos peajes. En virtud del punto 2.19 de la Ley n° 39-B/94, el Gobierno portugués reestableció un nuevo tipo reducido aplicable a dichos peajes.
- 10 Ninguno de los bienes y prestaciones de servicios mencionados en el apartado 8 de la presente sentencia figura en la lista del anexo H de la Sexta Directiva.

Procedimiento administrativo previo

- 11 Mediante escrito de requerimiento de 10 de abril de 1996, la Comisión informó al Gobierno portugués de que, en su opinión, el artículo 18, apartado 1, letra a), del código vulneraba los artículos 12 y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la

medida en que dicha disposición nacional establecía un tipo del 5 % para determinadas operaciones que no estaban enumeradas en el anexo H de la Sexta Directiva.

- 12 Mediante escritos de 2 de julio y 20 de noviembre de 1996, las autoridades portuguesas comunicaron a la Comisión su intención de introducir un nuevo tipo reducido del 12 %, que hasta entonces no existía en Portugal, en particular para las operaciones no previstas en el anexo H de la Sexta Directiva, con vistas a aplicar progresivamente a dichas operaciones el tipo normal del 17 % vigente en Portugal.
- 13 Sin embargo, las autoridades portuguesas alegaban que la aplicación de un tipo del 12 % se anunciaba difícil debido a la importancia social y económica de tales bienes y servicios, así como a la falta de mayoría gubernamental estable en el Parlamento.
- 14 Al no considerar satisfactorias las observaciones del Gobierno portugués, la Comisión dirigió a la República Portuguesa el 10 de junio de 1997, en virtud del artículo 169 del Tratado, un dictamen motivado en el que la instaba a adoptar las medidas necesarias para atenerse a lo en él dispuesto dentro de un plazo de dos meses contados a partir de su notificación. Dicho dictamen motivado versaba sobre el tipo reducido del IVA del 5 % aplicable, con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra a), del código, a las operaciones relacionadas con los bienes y servicios enumerados en los puntos 1.8, 2.11, 2.19 y 3.8 del anexo I del mencionado código.
- 15 Mediante escrito de 10 de marzo de 1998, las autoridades portuguesas informaron a la Comisión de que el Gobierno portugués se planteaba la posibilidad de gravar, en el marco de la siguiente ley presupuestaria, con un tipo del 12 % las operaciones relacionadas con los bienes y servicios que no figuran en la lista del anexo H de la Sexta Directiva, aunque la situación política podía dificultar tal modificación del tipo aplicable.

Sobre el recurso

- 16 Mediante su recurso, la Comisión reprocha a la República Portuguesa haber mantenido, contrariamente a lo dispuesto en los artículos 12 y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, un tipo reducido del IVA del 5 % aplicable a las operaciones relacionadas con los bienes enumerados en los puntos 1.8, 2.11 y 3.8 de la lista I que figura como anexo del código y que incluyen, respectivamente, los vinos, las máquinas y equipos destinados a la exploración de formas alternativas de energía y los aperos y maquinaria agrícola, y haber establecido un tipo reducido del 5 % para la prestación de servicios contemplada en el punto 2.19 de la mencionada lista, referida al cruce del puente de peaje sobre el Tajo a su paso por Lisboa.

Sobre el tipo reducido del IVA aplicable a los bienes de que se trata

- 17 Dado que, el 1 de enero de 1991, la República Portuguesa aplicaba un tipo reducido a las operaciones relacionadas con los bienes enumerados en los puntos 1.8, 2.11 y 3.8 de la lista I que figura como anexo del código, tiene derecho a aplicar un tipo reducido del IVA a dichas operaciones en virtud de los artículos 12, apartado 3, letra a), y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva. Sin embargo, como subraya con acierto la Comisión, con arreglo a esta última disposición dicho tipo reducido no puede ser inferior al 12 %.
- 18 El Gobierno portugués admite que las mencionadas disposiciones internas son contrarias a la Sexta Directiva porque establecen un tipo reducido del 5 % en lugar del 12 %. Alega, sin embargo, que, durante el procedimiento administrativo previo, manifestó expresamente su intención de elevar el tipo controvertido al 12 % y evocó también la existencia de cuestiones internas de orden político que habían de resolverse, en particular, en el sector del vino. Sugiere, por consiguiente, al Tribunal de Justicia que suspenda el procedimiento hasta que se adopte la ley que eleve del 5 % al 12 % el tipo del IVA que grava las operaciones relacionadas con los bienes de que se trate.

- 19 Pese a las alegaciones del Gobierno portugués, el Tribunal de Justicia considera que no procede suspender el procedimiento, sino declarar fundado el recurso interpuesto por la Comisión por lo que respecta al tipo reducido del IVA aplicable a las operaciones relacionadas con dichos bienes.
- 20 En efecto, es jurisprudencia reiterada que el Tribunal de Justicia no puede tomar en consideración las medidas adoptadas por un Estado miembro para cumplir sus obligaciones después de la fecha de la interposición del recurso por incumplimiento (véase la sentencia de 1 de octubre de 1998, Comisión/España, C-71/97, Rec. p. I-5991, apartado 18). Además, un Estado miembro no puede alegar disposiciones, prácticas ni circunstancias de su ordenamiento jurídico interno para justificar la no adaptación del Derecho interno a una Directiva en el plazo establecido (véase la sentencia de 13 de abril de 2000, Comisión/España, C-274/98, Rec. p. I-2823, apartado 19).
- 21 Por consiguiente, procede declarar que la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 12 y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, al mantener en vigor un tipo reducido del IVA del 5 % aplicable a las operaciones relacionadas con los bienes enumerados en los puntos 1.8, 2.11 y 3.8 de la lista I que figura como anexo del código, que incluye, respectivamente, los vinos, las máquinas y equipos destinados a la exploración de formas alternativas de energía y los aperos y maquinaria agrícola.

Sobre los peajes por atravesar el puente sobre el Tajo

- 22 La Comisión acusa a la República Portuguesa de haber vulnerado los artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva al someter los

peajes cobrados por atravesar el puente sobre el Tajo a su paso por Lisboa al tipo reducido del IVA del 5 % en lugar de al tipo normal que, en Portugal, es del 17 %.

- 23 Pues bien, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado al Tribunal de Justicia datos que le permitan determinar si existe el incumplimiento alegado. En efecto, procede destacar que no consta que la prestación de servicios de que se trata estuviera sujeta al IVA.
- 24 A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, sólo están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 25 Con arreglo al artículo 4, apartado 5, de la misma Directiva, los 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 actúen a título oneroso. 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 (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 34; Comisión/Francia, C-276/97, Rec. p. I-6251, apartado 39; Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 37; Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 49, y Comisión/Países Bajos, C-408/97, Rec. p. I-6417, apartado 34).
- 26 Pues bien, la Comisión no ha discutido que, como puntualizó el Gobierno portugués en la vista, es un organismo de Derecho público el que, en el ejercicio de sus funciones públicas, permite a los usuarios la utilización del puente de peaje sobre el Tajo a su paso por Lisboa.

- 27 Por consiguiente, procede declarar que al concurrir en el caso de autos los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los servicios prestados por el organismo de Derecho público no están gravados. En este contexto, la Comisión no tiene razón al afirmar que esta disposición sólo ofrece una facultad de establecer excepciones al principio general formulado en el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. En efecto, con arreglo al tenor literal del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, resulta claro que los Estados miembros no pueden considerar a determinados organismos de Derecho público sujetos pasivos por una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas que, como en el caso de autos, no figure en el anexo D de la Sexta Directiva y no reúna los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo. En consecuencia, con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, no pueden gravar las operaciones efectuadas por dichos organismos (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 33).
- 28 Ciertamente, si el hecho de que la actividad controvertida no esté sujeta al IVA llevara a distorsiones graves de la competencia, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la puesta a disposición del referido puente a cambio del pago de un peaje estaría gravado en virtud de esta misma norma. Sin embargo, procede señalar que la Comisión no alegó, en ningún momento del procedimiento administrativo previo, la existencia de tales distorsiones.
- 29 Por consiguiente, contrariamente a lo que le reprocha la Comisión, la República Portuguesa no ha vulnerado los artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva al establecer o al mantener en vigor el tipo reducido del IVA respecto a los peajes abonados por atravesar el puente sobre el Tajo. En el contexto del presente recurso, no es necesario responder a la cuestión de si el Estado miembro ha incumplido otras disposiciones de la misma Directiva. En efecto, durante el procedimiento administrativo previo la Comisión no formuló ninguna imputación basada en la infracción de disposiciones distintas de los artículos 12, apartado 3, y 28, apartado 2, de la Sexta Directiva, de manera que tal infracción no forma parte del objeto del litigio.

- 30 En consecuencia, procede desestimar el recurso de la Comisión en lo que se refiere a los peajes por atravesar el puente sobre el Tajo a su paso por Lisboa.

Costas

- 31 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por la República Portuguesa, procede condenarla en costas conforme a lo solicitado por la Comisión.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

- 1) La República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 12 y 28, apartado 2, 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 su versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA), al mantener en vigor un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido del 5 % aplicable a las operaciones relacionadas con los bienes enumerados en los puntos 1.8, 2.11 y 3.8 de la lista I que figura como anexo del código portugués del impuesto sobre el valor añadido, que incluyen, respectivamente, los vinos, las máquinas y equipos destinados a la exploración de formas alternativas de energía y los aperos y maquinaria agrícola.

- 2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

- 3) Condenar en costas a la República Portuguesa.

Skouris

Puissochet

Schintgen

Macken

Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de marzo de 2001.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

C. Gulmann

Sentencia del TJUE, asunto C-260/98, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-260/98,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. D. Gouloussis, Consejero Jurídico, y la Sra. H. Michard, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Helénica, representada por el Sr. P. Mylonopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico especial — Sección de Derecho Europeo del Ministerio de Asuntos Exteriores, y la Sra. A. Rokofyllou, Auditora del mismo Servicio, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Grecia, 117, Val Sainte-Croix,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al

* Lengua de procedimiento: griego.

Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes abonados por los usuarios como contraprestación por el servicio que consiste en permitirles la utilización de autopistas y otras infraestructuras viarias, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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), y al no entregar, de esta manera, los recursos propios y los intereses debidos en virtud de los Reglamentos (CEE, Euratom) n^{os} 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1), y 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm y V. Skouris y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretarios: Sra. D. Louterman-Hubeau y Sr. H.A. Rühl, administradores principales;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 23 de noviembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 16 de julio de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los peajes abonados por los usuarios como contraprestación por el servicio que consiste en permitirles la utilización de autopistas y otras infraestructuras viarias, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y al no entregar, de esta manera, los recursos propios y los intereses debidos en virtud de los Reglamentos (CEE, Euratom) n^{os} 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1), y 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9),

El marco jurídico

2 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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 Con arreglo al artículo 4, apartados 1, 2 y 5, 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.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 Consta que la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no constituye ninguna de las operaciones mencionadas en el Anexo D de la Sexta Directiva.

5 El artículo 1 del Reglamento n° 1553/89, que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 3735/85 del Consejo, de 20 de diciembre de 1985 (DO L 356, p. 1; EE 01/05, p. 43), señala:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

6 Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la 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, modificada en último lugar por la Directiva 84/386/CEE, salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

7 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento n° 1552/89, que entró en vigor el 1 de enero de 1989 y derogó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los

Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 1990/88 del Consejo, de 30 de junio de 1988 (DO L 176, p. 1) dispone:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.»

8 Conforme al tenor del artículo 11 del Reglamento n° 1552/89:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses por el Estado miembro correspondiente, al tipo aplicado el día del vencimiento en el mercado monetario de dicho Estado miembro para las financiaciones a corto plazo, incrementado en 2 puntos. Este tipo se aumentará 0,25 puntos por cada mes de retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

El procedimiento administrativo previo

Sobre el procedimiento relativo a la Sexta Directiva

9 Mediante escrito de 12 de agosto de 1987, la Comisión instó a la República Helénica a adaptar su normativa sobre peajes a las disposiciones del artículo 2 de la Sexta Directiva.

- 10 Mediante escrito de 20 de abril de 1988, la Comisión, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado, requirió al Gobierno helénico para que le presentase sus observaciones sobre el incumplimiento de la Sexta Directiva que se le imputaba como consecuencia de la no aplicación del IVA a los peajes de autopista.
- 11 Las autoridades helénicas respondieron el 4 de julio de 1988 que los peajes constituían un impuesto indirecto y que, en consecuencia, su percepción constituía una operación realizada por una autoridad pública en el marco del ejercicio de funciones públicas y no entraba dentro del ámbito de aplicación del IVA.
- 12 Por estimar que las explicaciones de las autoridades helénicas no resultaban convincentes la Comisión dirigió, el 8 de agosto de 1989, un dictamen motivado al Gobierno helénico donde llegaba a la conclusión de que la República Helénica no respetaba las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de infraestructuras viarias. En consecuencia, la Comisión instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones.
- 13 Mediante escrito de 21 de noviembre de 1989, las autoridades helénicas contestaron que mantenían su punto de vista, según el cual la Sexta Directiva no se opone a que se considere que los peajes percibidos no se hallan sujetos al IVA.

Sobre el procedimiento relativo al sistema de recursos propios

- 14 Mediante escrito de 24 de octubre de 1989, la Comisión advirtió al Gobierno helénico que la infracción de la Sexta Directiva resultante de la no sujeción al IVA

de los peajes de autopista implicaría una reducción injustificada de los recursos propios de las Comunidades. Dicha Institución le instó a consignar antes del 31 de enero de 1990 las cantidades que no hubiesen sido abonadas correspondientes a los ejercicios 1987 y 1988, junto con los intereses de demora. Por otra parte, la Comisión solicitó que se pusieran a su disposición los recursos propios correspondientes a cada ejercicio no más tarde del primer día laborable del mes de diciembre del siguiente ejercicio, junto con los intereses de demora devengados a partir de dicha fecha.

- 15 En su respuesta de 31 de enero de 1990, las autoridades helénicas negaron que estas reclamaciones estuvieran fundadas, basándose en los mismos motivos alegados en sus contestaciones al escrito de requerimiento y al dictamen motivado que la Comisión les había remitido en el marco del procedimiento relativo al incumplimiento de la Sexta Directiva.
- 16 En su escrito de 21 de junio de 1990, la Comisión requirió al Gobierno helénico para que le remitiera sus observaciones sobre el incumplimiento que se le imputaba.
- 17 Al no recibir una respuesta de las autoridades helénicas, la Comisión remitió, mediante escrito de 6 de mayo de 1992, un dictamen motivado al Gobierno helénico instándole a adoptar en un plazo de dos meses las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones en relación con la aportación de los recursos propios.
- 18 Mediante escrito de 10 de septiembre de 1992, la República Helénica contestó que no se ajustaría a lo solicitado por la Comisión.

- 19 En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso tanto en relación con la supuesta infracción de las disposiciones de la Sexta Directiva, como con las repercusiones de dicha infracción sobre el pago de los recursos propios de las Comunidades.

Sobre el fondo

- 20 En su recurso, la Comisión alega que la República Helénica, por una parte, no respetó las disposiciones de la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de las autopistas y otras infraestructuras viarias, y por otra, infringió la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades al no aportar al presupuesto comunitario los recursos propios procedentes del IVA (en lo sucesivo, «recursos propios del IVA») relativos a las cantidades que hubieran debido recaudarse en concepto de IVA en los mencionados peajes.

Sobre la primera imputación

- 21 En opinión de la Comisión, permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje por el usuario constituye una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Debe considerarse que dicha actividad constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el marco de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos

continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

- 22 El hecho de que dicha actividad sea ejercida por un organismo de Derecho público, como ocurre en Grecia, donde el Tameio Ethnikis Odopoiias (en lo sucesivo, «Fondo Nacional de Construcción de Carreteras»), persona jurídica de Derecho público, posee el derecho exclusivo de percibir peajes viarios, no significa, según la Comisión, que las operaciones contempladas no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.
- 23 A este respecto, la Comisión destaca que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos únicamente en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, en su opinión, éste no es el caso de la actividad objeto del litigio, que no figura entre las responsabilidades propias del poder público, no delegables, en ningún caso, a organismos privados, mientras que la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público debe ser interpretada en sentido estricto.
- 24 Procede señalar de forma preliminar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imposables, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en su artículo 4, apartado 1, como sujeto pasivo a aquel que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6).
- 25 El concepto de actividades económicas está recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva e incluye todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. En especial, se considera 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.

- 26 El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8).
- 27 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras en Grecia, en la medida en que permite a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio de una remuneración, realiza una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.
- 28 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad contemplada en el apartado anterior consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 10).
- 29 Por otra parte, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12), el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.
- 30 Ahora bien, como indicó acertadamente la Comisión, la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje concuerda con dicha definición. En efecto, la utilización de la infraestructura viaria está subordinada al pago de un peaje cuyo precio depende, principalmente, de la categoría a la que pertenezca el vehículo utilizado y de la distancia recorrida. Existe, por tanto, una relación directa y necesaria entre el servicio prestado y la contraprestación pecuniaria percibida.

- 31 En estas circunstancias, permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.
- 32 En consecuencia, procede comprobar si, como sostiene el Gobierno helénico, la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica al Fondo Nacional de Construcción de Carreteras, respecto de la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 33 Dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 34 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).
- 35 Respecto a este último requisito, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto

Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8, y de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 17) que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

- 36 Con arreglo a dicha jurisprudencia debe rechazarse la tesis de la Comisión, expuesta en el apartado 23 de la presente sentencia, según la cual un organismo actúa «en el ejercicio de sus funciones públicas» únicamente respecto de las actividades propias del concepto de autoridad pública en el sentido estricto del término, en el que no cabe, a su juicio, incluir la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 37 La Comisión, cuyo razonamiento jurídico no ha sido aceptado, por consiguiente, por el Tribunal de Justicia, ni ha demostrado, ni ha intentado demostrar siquiera, que el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras actúe en las mismas condiciones que un operador económico privado en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por el contrario, el Gobierno helénico se ha esforzado en demostrar que la actividad de que se trata era realizada por el organismo mencionado en el ámbito del régimen jurídico que le era propio en el sentido de esta misma jurisprudencia.
- 38 En consecuencia, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado a este Tribunal de Justicia los elementos que le permitan apreciar la existencia de la infracción alegada en relación con el requisito relativo a la realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas.

- 39 No obstante, como también se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público.
- 40 A propósito de este punto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas). El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en el apartado 20 de la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 22 de la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, que, en caso de que procediera considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen en los Países Bajos, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, éstos no podrían, sin embargo, beneficiarse de la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, dado que no ejercen estas actividades en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal.
- 41 Ahora bien, en el caso de autos consta que, en Grecia, la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje es realizada por el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras, que es un organismo de Derecho público.
- 42 En consecuencia, en la medida en que no pueden acogerse las alegaciones formuladas por la Comisión, la imputación basada en la violación de la Sexta Directiva debe desestimarse.

Sobre la segunda imputación

- 43 La Comisión estima que cuando se infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva y, por consiguiente, se reduce la base imponible de los recursos propios del IVA, se le debe abonar el importe de los recursos propios correspondiente al impuesto que debería haberse percibido, so pena de irrogarle un perjuicio económico que habría de ser compensado a través de la aportación basada en el producto nacional bruto. En su opinión, dicha infracción causa, pues, un perjuicio económico a los demás Estados miembros y, por consiguiente, vulnera el principio de igualdad.
- 44 Ahora bien, puesto que la primera imputación, basada en el incumplimiento de la Sexta Directiva, no ha sido acogida por infundada, debe desestimarse la segunda imputación.
- 45 En estas circunstancias, procede desestimar el recurso en su conjunto.

Costas

- 46 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado el Gobierno helénico la condena en costas de la Comisión y por haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Desestimar el recurso.

- 2) Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de septiembre de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-408/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-408/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada inicialmente por la Sra. H. Michard y el Sr. B.J. Drijber, miembros del Servicio Jurídico, y, posteriormente, por la Sra. H. Michard y el Sr. H. van Vliet, igualmente miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de los Países Bajos, representado por la Sra. C. Wissels y el Sr. M.A. Fierstra, adjunct juridisch adviseurs del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agentes, Bezuidenhoutseweg, 67, La Haya,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

que tiene por objeto que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de infraestructuras viarias, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm y V. Skouris y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretarios: Sra. D. Louterman-Hubeau y Sr. H.A. Rühl, administradores principales;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 23 de noviembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los peajes percibidos por la utilización de infraestructuras viarias, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

El marco jurídico

- 2 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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 Con arreglo al artículo 4, apartados 1, 2 y 5, 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.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 Consta que la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no constituye ninguna de las operaciones mencionadas en el Anexo D de la Sexta Directiva.

El procedimiento administrativo previo

- 5 Mediante escrito de 20 de abril de 1988, la Comisión reprochó al Gobierno neerlandés no haber respetado la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos en ciertas infraestructuras viarias. Con arreglo al artículo 169 del Tratado, requirió a dicho Gobierno para que presentase sus observaciones al respecto en el plazo de dos meses.
- 6 Por estimar que el Gobierno neerlandés no había respondido a su escrito de requerimiento, la Comisión le remitió, el 19 de octubre de 1989, un dictamen motivado.

- 7 El 8 de diciembre de 1989, el Gobierno neerlandés comunicó a la Comisión que había contestado a su escrito de requerimiento mediante escrito de 5 de julio de 1988, del que le remitió copia, donde rechazaba las imputaciones de la Comisión.
- 8 A la vista de esta respuesta y por estimar que las explicaciones del Gobierno neerlandés no resultaban convincentes, el 23 de diciembre de 1996, la Comisión remitió a dicho Gobierno un dictamen motivado complementario donde, en particular, llegaba a la conclusión de que no respetaba las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva. En consecuencia, la Comisión instó al Gobierno neerlandés a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a dichas obligaciones.
- 9 El Gobierno neerlandés respondió a dicho dictamen mediante escrito de 27 de febrero de 1997.
- 10 Por no estimar convincente la respuesta del Gobierno neerlandés al dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre la admisibilidad

- 11 El Gobierno neerlandés pone en duda la admisibilidad del recurso. Así, alega que corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que éste verifique la existencia de tal incumplimiento (véase, en particular, la sentencia de 25 de mayo de 1982, Comisión/Países Bajos, 96/81, Rec. p. 1791, apartado 6).
- 12 Ahora bien, a juicio del mencionado Gobierno, en el caso de autos la Comisión se limita a afirmar en su escrito de interposición del recurso que el Reino de los

Países Bajos no ha respetado sus obligaciones, pero no indica en modo alguno en qué medida la normativa o la práctica neerlandesas infringen la Sexta Directiva, ni señala qué medidas debería haber adoptado dicho Estado miembro para dar cumplimiento a las obligaciones que le impone la mencionada Directiva. De igual manera, estima que durante la fase administrativa previa, la Comisión no imputó al Reino de los Países Bajos ninguna infracción concreta de la Sexta Directiva.

- 13 El Gobierno neerlandés precisa que no ha reconocido en ningún momento, ni durante el procedimiento administrativo previo, ni ante el Tribunal de Justicia, la existencia de una disposición legal o de una norma administrativa que infrinja las obligaciones impuestas por la Sexta Directiva. Según dicho Gobierno, su respuesta al dictamen motivado complementario señala, en efecto, que sólo existe una infraestructura viaria sujeta a peaje en los Países Bajos y reconoce que no se recauda el IVA sobre los peajes percibidos. Sin embargo, en su opinión, esta afirmación, que se refiere únicamente a un caso específico, no justifica, en absoluto, que la Comisión llegue, con carácter general, a la conclusión de que «los» peajes percibidos como contraprestación por la utilización de infraestructuras viarias no se hallan sujetos al IVA. Por otra parte, las autoridades neerlandesas añaden que esta conclusión de carácter general sostenida por la Comisión no es, de hecho, correcta, en la medida en que el Westerscheldetunnel, cuya construcción concluirá en el año 2003 y cuya utilización estará supeditada al pago de una tasa, estará sujeto al IVA. Por consiguiente, a su juicio, no existe ninguna disposición, ni política general dirigida a excluir del IVA los peajes percibidos por organismos públicos.
- 14 Ahora bien, según el Gobierno neerlandés, la Comisión, mediante su recurso, no pretende que se declare la existencia de una infracción aislada, sino que intenta denunciar una práctica generalizada que, en opinión de dicha Institución, es incompatible con las obligaciones impuestas por la Sexta Directiva.
- 15 Resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en el marco de un procedimiento por incumplimiento iniciado con arreglo al artículo 169 del Tratado, corresponde a la Comisión probar la existencia del incumplimiento alegado. Es la Comisión quien debe aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para que éste pueda verificar la existencia de tal incumplimiento, sin poder basarse en cualquier presunción (sentencia de 25 de mayo de 1982, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 6).

- 16 No obstante, se desprende igualmente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que los Estados miembros están obligados, en virtud del artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), a facilitar a la Comisión el cumplimiento de su misión, que consiste, en particular, según el artículo 155 del Tratado CE (actualmente artículo 211 CE), en velar por la aplicación de las disposiciones del Tratado, así como de las disposiciones adoptadas por las Instituciones en virtud del mismo (sentencia de 22 de septiembre de 1988, Comisión/Grecia, 272/86, Rec. p. 4875, apartado 30).
- 17 En estas circunstancias, como ha señalado el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, un Estado miembro no puede alegar que los datos del Derecho y de la práctica nacionales utilizados por la Comisión no son suficientemente concretos y que, por tanto, procede declarar la inadmisibilidad del recurso cuando, como en el caso de autos, dicha Institución depende en gran medida de los elementos proporcionados por el Estado miembro afectado.
- 18 Por otra parte, en el caso de autos, el Gobierno neerlandés no alega que la Comisión no le haya comunicado la información necesaria para preparar su defensa, circunstancia que afectaría a la regularidad del procedimiento por incumplimiento del Estado (véase, en particular, la sentencia de 28 de marzo de 1985, Comisión/Italia, 274/83, Rec. p. 1077, apartados 19 y 20).
- 19 Por lo demás, en la medida en que el Reino de los Países Bajos niega en sus alegaciones el incumplimiento que se le imputa, procede examinar dichas alegaciones junto con el fondo del asunto.

Sobre el fondo

- 20 En opinión de la Comisión, permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje por el usuario constituye una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Debe considerarse que

dicha actividad constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el marco de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

- 21 El hecho de que dicha actividad sea ejercida, como ocurre en los Países Bajos, por organismos de Derecho público no significa, a su juicio, que las operaciones contempladas no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.
- 22 A este respecto, la Comisión destaca que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos únicamente en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, en su opinión, éste no es el caso de la actividad objeto del litigio, que no figura entre las responsabilidades propias del poder público, no delegables, en ningún caso, a organismos privados, mientras que la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público debe ser interpretada en sentido estricto.
- 23 Procede señalar de forma preliminar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en su artículo 4, apartado 1, como sujeto pasivo a aquel que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6).
- 24 El concepto de actividades económicas está recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva e incluye todas las actividades de fabricación, comercio o

prestación de servicios. En especial, se considera 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.

- 25 El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8).
- 26 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que en los Países Bajos los operadores, en la medida en que permiten a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio de una remuneración, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.
- 27 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad contemplada en el apartado anterior consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 10).
- 28 Por otra parte, debe señalarse que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12) el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

- 29 Ahora bien, como indicó acertadamente la Comisión, la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje concuerda con dicha definición. En efecto, la utilización de la infraestructura viaria está subordinada al pago de un peaje cuyo precio depende, principalmente, de la categoría a la que pertenezca el vehículo utilizado y de la distancia recorrida. Existe, por tanto, una relación directa y necesaria entre el servicio prestado y la contraprestación pecuniaria percibida.
- 30 En estas circunstancias, permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.
- 31 A este respecto, procede señalar que, en su escrito de 5 de julio de 1988, en respuesta al escrito de requerimiento de 20 de abril de 1988, el Gobierno neerlandés admitió que, en los Países Bajos, la percepción de peajes de autopista estaba reservada a la autoridad pública y a organismos de Derecho público; que la autoridad pública explotaba dos puentes y un túnel y que el peaje percibido por la utilización de dichas infraestructuras no estaba sujeto al IVA. Asimismo, se desprende del escrito del mencionado Gobierno, de 27 de febrero de 1997, mediante el que contestaba al dictamen motivado de 23 de diciembre de 1996, que el túnel que discurre bajo el Dordtse Kil era, en aquel momento, la única infraestructura viaria cuya utilización estaba sujeta al pago de un peaje, en beneficio del organismo de Derecho público Wegschap Tunnel Dordtse Kil, en la medida en que la utilización de las restantes infraestructuras ya no requería el pago de un peaje. En este mismo escrito, el Gobierno neerlandés declaraba, igualmente, que en los Países Bajos no se considera una actividad sujeta al IVA el que los organismos de Derecho público permitan la utilización de infraestructuras viarias.
- 32 En consecuencia, procede comprobar si la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica a los operadores contemplados, respecto de la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.

33 Dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.

34 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).

35 Respecto a este último requisito, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8, y de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 17) que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

36 Con arreglo a dicha jurisprudencia debe rechazarse la tesis de la Comisión, expuesta en el apartado 22 de la presente sentencia, según la cual un organismo actúa «en el ejercicio de sus funciones públicas» únicamente respecto de las actividades propias del concepto de autoridad pública en el sentido estricto del término, en el que no cabe, a su juicio, incluir la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.

- 37 La Comisión, cuyo razonamiento jurídico no ha sido aceptado, por consiguiente, por el Tribunal de Justicia, ni ha demostrado, ni ha intentado demostrar siquiera, que los organismos que explotan en los Países Bajos infraestructuras viarias de peaje actúen en las mismas condiciones que un operador económico privado en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 38 En consecuencia, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado a este Tribunal de Justicia los elementos que le permitan apreciar la existencia de la infracción alegada en relación con el requisito relativo a la realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas.
- 39 No obstante, como también se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público.
- 40 A propósito de este punto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas). El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en el apartado 20 de la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 22 de la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, que, en caso de que procediera considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen en los Países Bajos, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, éstos no podrían, sin embargo, beneficiarse de la exención

prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, dado que no ejercen estas actividades en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal.

- 41 Ahora bien, en el caso de autos consta que, como se desprende de los escritos del Gobierno neerlandés de 5 de julio de 1988 y de 27 de febrero de 1997, en los Países Bajos la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje es realizada por organismos de Derecho público.
- 42 En consecuencia, en la medida en que no pueden acogerse las alegaciones formuladas por la Comisión, la imputación basada en la violación de la Sexta Directiva carece de fundamento y, por consiguiente, debe desestimarse el recurso.

Costas

- 43 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado el Reino de los Países Bajos la condena en costas de la Comisión y por haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Desestimar el recurso.
- 2) Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de septiembre de 2000.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-359/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-359/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. B. Doherty, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, representado por el Sr. J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por los Sres. G. Barling, QC, y D. Anderson, Barrister, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada del Reino Unido, 14, boulevard Roosevelt,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: inglés.

que tiene por objeto que se declare que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje en el Reino Unido, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, 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), y al no poner a disposición de la Comisión el importe de los recursos propios y de los intereses de demora correspondientes, como consecuencia de dicha infracción,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm y V. Skouris y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretarios: Sra. D. Louterman-Hubeau y Sr. H.A. Rühl, administradores principales;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 23 de noviembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los peajes percibidos en las carreteras y puentes de peaje en el Reino Unido, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y al no poner a disposición de la Comisión el importe de los recursos propios y de los intereses de demora correspondientes, como consecuencia de dicha infracción.

El marco jurídico

- 2 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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 Con arreglo al artículo 4, apartados 1, 2 y 5, 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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 Consta que la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no constituye ninguna de las operaciones mencionadas en el Anexo D de la Sexta Directiva.
- 5 A tenor del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en

sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
3. los arrendamientos de herramientas y maquinarias de instalación fija;
4. los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[...]»

6 El artículo 1 del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9), que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las

Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 3735/85 del Consejo, de 20 de diciembre de 1985 (DO L 356, p. 1; EE 01/05, p. 43), señala:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

7 Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la 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, modificada en último lugar por la Directiva 84/386/CEE, salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

8 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1), que entró en vigor el 1 de enero de 1989 y derogó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las

Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 1990/88 del Consejo, de 30 de junio de 1988 (DO L 176, p. 1) dispone:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.»

- 9) Conforme al tenor del artículo 11 del Reglamento n° 1552/89:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses por el Estado miembro correspondiente, al tipo aplicado el día del vencimiento en el mercado monetario de dicho Estado miembro para las financiaciones a corto plazo, incrementado en 2 puntos. Este tipo se aumentará 0,25 puntos por cada mes de retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

El procedimiento administrativo previo

Sobre el procedimiento relativo a la Sexta Directiva

- 10) Mediante escrito de 27 de marzo de 1987, la Comisión comunicó al Reino Unido sus argumentos en favor de la sujeción de los peajes al IVA.

- 11 Las autoridades del Reino Unido contestaron el 3 de julio de 1987 que no podían modificar el sistema británico del IVA antes de que la cuestión fuera examinada en el seno del Comité IVA creado por las Directivas IVA.

- 12 Mediante escrito de 20 de abril de 1988, la Comisión comunicó al Gobierno del Reino Unido que estimaba que la no sujeción al IVA de los peajes sobre las carreteras, túneles y puentes del Reino Unido infringía los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Con arreglo al artículo 169 del Tratado, requirió al Gobierno del Reino Unido para que presentase sus observaciones al respecto en el plazo de dos meses.

- 13 Las autoridades del Reino Unido respondieron el 21 de julio de 1988, señalando que la percepción de peajes en el Reino Unido no entraba dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, con arreglo al artículo 4, apartado 5, de dicha norma.

- 14 Por estimar que las explicaciones de las autoridades del Reino Unido no resultaban convincentes, el 10 de agosto de 1989, la Comisión remitió al Gobierno del Reino Unido un dictamen motivado donde, en particular, llegaba a la conclusión de que el Reino Unido no respetaba las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva. En consecuencia, la Comisión instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a dichas obligaciones.

- 15 Mediante escrito de 8 de diciembre de 1989, las autoridades del Reino Unido confirmaron que mantenían su punto de vista, según el cual los organismos que permitían a los usuarios la utilización de las infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje eran organismos de Derecho público y percibían los peajes en calidad de autoridades públicas, por lo que se les podía aplicar la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Sobre el procedimiento relativo al sistema de recursos propios

16. Mediante escrito de 27 de noviembre de 1987, la Comisión llamó la atención de las autoridades del Reino Unido sobre la normativa comunitaria relativa a los recursos comunes de las Comunidades. Asimismo, instó al Reino Unido a verificar si, como consecuencia de la falta de percepción del IVA sobre los peajes, el importe de los recursos propios procedentes del IVA (en lo sucesivo, «recursos propios del IVA») aportado para los ejercicios 1984, 1985 y 1986 era insuficiente y, en su caso, a poner a disposición de la Comisión las cantidades que faltasen.

17. En respuesta a dicho escrito, no se comunicó ningún cálculo.

18. Mediante escrito de 31 de enero de 1989, la Comisión inició el procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado. En particular, la Comisión solicitó en dicho escrito a las autoridades del Reino Unido que realizaran los cálculos necesarios, para determinar el importe de los recursos propios del IVA correspondiente a los ejercicios de 1984 a 1986 que no habían aportado, y le abonaran dichas cantidades junto a los intereses de demora devengados a partir del 31 de marzo de 1988. Asimismo, la Comisión reclamó que, para los años posteriores a 1986, se efectuaran los cálculos necesarios, a fin de determinar la cuantía de los recursos propios devengados cada año, y que dicha cantidad se pusiera a su disposición no más tarde del primer día laboral del mes de agosto del año siguiente, junto con los intereses de demora, en su caso.

19. En su respuesta de 23 de marzo de 1989, las autoridades del Reino Unido indicaron que estimaban que las operaciones en cuestión estaban exentas del IVA en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Directiva.

- 20 Por no considerar satisfactoria la respuesta, la Comisión imputó también al Reino Unido, mediante el dictamen motivado de 10 de agosto de 1989 mencionado en el apartado 14 de esta sentencia, el no haber respetado la normativa comunitaria relativa a los recursos propios.
- 21 Al no estimar satisfactorias las explicaciones del Gobierno del Reino Unido contenidas en el escrito de 8 de diciembre de 1989, mencionado en el apartado 15 de esta sentencia, en relación tanto con la imputación basada en la infracción de la Sexta Directiva, como con la imputación relativa a la infracción de la normativa comunitaria sobre los recursos propios, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre la admisibilidad

- 22 El Gobierno del Reino Unido destaca que el procedimiento administrativo previo al presente procedimiento jurisdiccional duró más de diez años, de los que ocho corresponden al período comprendido entre la respuesta del Reino Unido al dictamen motivado y la interposición del recurso.
- 23 Este período es, en su opinión, excesivo, en particular, en la medida en que la Comisión no sólo pretende que el Tribunal de Justicia declare que el Reino Unido ha infringido la Sexta Directiva, sino también que se obligue a este último a aportar ciertas cantidades correspondientes a recursos propios del IVA desde el ejercicio de 1984, junto a los intereses de demora.
- 24 En consecuencia, el Tribunal de Justicia debería declarar la inadmisibilidad del recurso en la medida en que pretende que se pronuncie sobre el período anterior a la sentencia.

- 25 En este contexto, el Gobierno del Reino Unido recuerda que el Tribunal de Justicia señaló, en asuntos anteriores, que la duración excesiva del procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 169 del Tratado puede violar los derechos de defensa y constituir un motivo de inadmisibilidad (sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, C-96/89, Rec. p. I-2461, apartado 16). Por otra parte, añade que el perjuicio ocasionado al Reino Unido por el comportamiento de la Comisión, de prosperar la demanda de dicha Institución, sería considerable y no habría podido ser evitado por dicho Estado miembro (véase, por ejemplo, la sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 17).
- 26 En primer lugar, los recursos propios reclamados son, a su juicio, mucho más importantes que los que se hubieran exigido de haberse iniciado el procedimiento en un plazo razonable. En segundo lugar, el Reino Unido no tiene ninguna posibilidad de recaudar *a posteriori* el IVA necesario para compensar el déficit o de recuperar el IVA correspondiente a los usuarios de las carreteras, que deberían haberlo abonado en los peajes desde 1984. Ello supone, en consecuencia, una carga para el Ministerio de Hacienda. En tercer lugar, El Reino Unido estima que debe abonar una cantidad considerable en concepto de intereses de demora, que habría podido evitar fácilmente si el procedimiento hubiese concluido en un plazo razonable. En cuarto lugar, el Reino Unido señala que, el interés de la seguridad jurídica y, dado el prolongado silencio de la Comisión, las expectativas legítimas del Reino Unido hacen que sea abusivo iniciar un procedimiento, a fin de intentar obtener el mencionado resultado, en el caso de autos. En último lugar, el cálculo de los recursos propios contemplados reposa sobre afirmaciones imprecisas e imposibles de verificar.
- 27 Con carácter subsidiario, el Reino Unido alega que si el Tribunal de Justicia rechazara sus argumentos sobre la admisibilidad y sobre el fondo, debería limitar en el tiempo los efectos de su sentencia, de forma que el Reino Unido no tenga que responder de las consecuencias, en particular financieras, del incumplimiento en que incurrió en el pasado, al no recaudar el IVA en los peajes.
- 28 De manera preliminar, procede recordar que aunque, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones del artículo 169 del Tratado son aplicables

sin que la Comisión deba observar un plazo determinado, también resulta de esta misma jurisprudencia que, en determinados supuestos, una duración excesiva del procedimiento administrativo previo previsto en el artículo 169 del Tratado puede aumentar, respecto al Estado demandado, la dificultad de rebatir las alegaciones de la Comisión y puede violar, así, los derechos de defensa (sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 15 y 16).

- 29 Sin embargo, en el caso de autos, el Gobierno del Reino Unido ni ha probado, ni ha alegado siquiera, que la duración poco habitual del procedimiento haya influido en la manera de articular su defensa.
- 30 Asimismo, como señaló la Comisión durante la vista sin que se la contradijera, la República francesa había solicitado, en particular, a dicha Institución que retrasara su decisión de interponer contra ella un recurso, a fin de permitir el examen del régimen del IVA aplicable al túnel bajo el Canal de la Mancha. Ahora bien, según las explicaciones de la Comisión, la interposición del recurso contra los diferentes Estados miembros afectados se retrasó a fin de garantizar una uniformidad en el planteamiento respecto de todos ellos. Al hacerlo, la Comisión no utilizó de forma contraria al Tratado la facultad de apreciación que le otorga el artículo 169 del Tratado.
- 31 Por último, por lo que respecta a las consecuencias financieras perjudiciales que alega el Gobierno del Reino Unido, éste hubiera podido evitarlas poniendo a disposición de la Comisión las cantidades reclamadas y formulando reservas en cuanto al fundamento de la tesis defendida por dicha Institución (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 17).

- 32 En estas circunstancias, procede desestimar la solicitud del Gobierno del Reino Unido de que se declare la inadmisibilidad del presente recurso en la medida en que se refiere al período anterior a la sentencia.
- 33 La solicitud, presentada con carácter subsidiario por el Gobierno del Reino Unido, de que se limiten los efectos de la sentencia en el tiempo, presupone la constatación de la infracción alegada por la Comisión. Por ello, debe examinarse el fondo del recurso antes de abordar, en su caso, la cuestión de la limitación de los efectos de la sentencia en el tiempo.

Sobre el fondo

- 34 En su recurso, la Comisión alega que el Reino Unido, por una parte, no respetó las disposiciones de la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de las carreteras y puentes de peaje y, por otra, infringió la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades al no aportar al presupuesto comunitario los recursos propios del IVA relativos a las cantidades que hubieran debido recaudarse en concepto de IVA en los mencionados peajes.

Sobre la primera imputación

- 35 En opinión de la Comisión, permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje por el usuario constituye una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Debe considerarse que dicha actividad constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el marco de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

- 36 El hecho de que dicha actividad sea ejercida, como ocurre en el Reino Unido, por operadores públicos o privados con arreglo a un régimen especial no significa, a su juicio, que las operaciones contempladas no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.
- 37 A este respecto, la Comisión destaca que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos únicamente en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, en su opinión, éste no es el caso de la actividad objeto del litigio, que no figura entre las responsabilidades propias del poder público, no delegables, en ningún caso, a organismos privados, mientras que la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público debe ser interpretada en sentido estricto.
- 38 Por otra parte, la Comisión estima que, en cualquier caso, la excepción prevista por la disposición mencionada en el apartado anterior sólo puede invocarse en el supuesto de que la actividad controvertida sea ejercida por un organismo de Derecho público.
- 39 Procede señalar de forma preliminar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en su artículo 4, apartado 1, como sujeto pasivo a aquel que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6).
- 40 El concepto de actividades económicas está recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva e incluye todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. En especial, se considera 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.

- 41 El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8).

- 42 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que en el Reino Unido los operadores, en la medida en que permiten a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio de una remuneración, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.

- 43 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad contemplada en el apartado anterior consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 10).

- 44 Por otra parte, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12), el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

- 45 Ahora bien, como indicó acertadamente la Comisión, la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje concuerda con dicha definición. En efecto, la utilización de la infraestructura viaria está subordinada al pago de un peaje cuyo precio depende, principalmente, de la categoría a la que pertenezca el vehículo utilizado y de la distancia recorrida. Existe, por tanto, una relación directa y necesaria entre el servicio prestado y la contraprestación pecuniaria percibida.
- 46 En estas circunstancias, permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.
- 47 En consecuencia, procede comprobar si, como sostiene el Gobierno del Reino Unido, la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica a los operadores contemplados, respecto de la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 48 Dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 49 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).

- 50 Respecto a este último requisito, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (sentencias de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8, y de 6 de febrero de 1997, *Marktgemeinde Welden*, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 17) que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.
- 51 Con arreglo a dicha jurisprudencia debe rechazarse la tesis de la Comisión, expuesta en el apartado 37 de la presente sentencia, según la cual un organismo actúa «en el ejercicio de sus funciones públicas» únicamente respecto de las actividades propias del concepto de autoridad pública en el sentido estricto del término, en el que no cabe, a su juicio, incluir la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 52 La Comisión, cuyo razonamiento jurídico no ha sido aceptado, por consiguiente, por el Tribunal de Justicia, ni ha demostrado, ni ha intentado demostrar siquiera, que, en el caso de autos, los operadores contemplados actúen en las mismas condiciones que un operador económico privado en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por el contrario, el Reino Unido se ha esforzado en demostrar que la actividad de que se trata era realizada por estos operadores en el ámbito del régimen jurídico que les era propio en el sentido de esta misma jurisprudencia.
- 53 En consecuencia, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado a este Tribunal de Justicia los elementos que le permitan apreciar la existencia de la infracción alegada en relación con el requisito relativo a la realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas.

- 54 No obstante, como también se ha recordado en el apartado 49 de la presente sentencia, la regla de no sujeción, recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público.
- 55 A propósito de este punto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas). El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en el apartado 20 de la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 22 de la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes citada, que, en caso de que procediera considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen en los Países Bajos, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, éstos no podrían, sin embargo, beneficiarse de la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, dado que no ejercen estas actividades en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal.
- 56 Ahora bien, en el caso de autos consta que, en el Reino Unido, la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no es realizada, al menos en ciertos casos, por un organismo de Derecho público, sino por operadores privados. En tal caso la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse.
- 57 En estas circunstancias, debe desestimarse la primera imputación de la Comisión, en la medida en que se refiere al supuesto de que la actividad que consiste en poner a disposición de los usuarios una infraestructura viaria es realizada en el Reino Unido por un organismo de Derecho público.

- 58 El Gobierno del Reino Unido estima, por otra parte, que permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje constituye un «alquiler de bienes inmuebles», en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, por lo que, en cualquier caso, dicha prestación está exenta del IVA, en virtud de dicha disposición.
- 59 Una interpretación amplia del concepto de alquiler, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva está justificada, en su opinión, máxime cuando puede deducirse de la enumeración de las excepciones al ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha disposición que actividades con un carácter tan temporal como la ocupación de la habitación de un hotel durante una noche o el arrendamiento de plazas para el estacionamiento de vehículos se pueden subsumir, a primera vista, en el concepto de arrendamiento o de alquiler.
- 60 A juicio del Gobierno del Reino Unido, en la medida en que el IVA es un impuesto que grava la entrega de bienes y la prestación de servicios, procede preguntarse cuál es la contraprestación que se obtiene con carácter principal a cambio del pago. Cuando el derecho a utilizar un terreno sea accesorio respecto al servicio prestado, la operación estará sujeta al impuesto. Ahora bien, en el caso del pago de un peaje en una vía de circulación, la principal ventaja obtenida es el derecho a utilizar la vía sujeta al pago del peaje, por lo que la operación entra, en su opinión, dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b).
- 61 En contra de la tesis defendida por la Comisión, los conceptos de arrendamiento y de alquiler, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, no implican, según dicho Gobierno, ni la existencia de un derecho de ocupación exclusivo, ni una duración determinada del ejercicio del derecho a utilizar un

bien. Cualquier otra interpretación es, a su juicio, incompatible con el artículo 13, parte B, letra b), punto 2, de la Sexta Directiva, del que se desprende que el arrendamiento de plazas para el estacionamiento de vehículos constituye, a primera vista, un arrendamiento o alquiler en el sentido de dicha disposición. En efecto, un contrato de este tipo no implica un uso exclusivo de la plaza de estacionamiento, ni siquiera de una determinada plaza en el aparcamiento.

- 62 El Gobierno demandado precisa que en el Reino Unido siempre se ha considerado que los peajes privados representan la contraprestación por la concesión de una autorización («licence») para pasar por un terreno, exenta del IVA, en virtud del artículo 13, parte B, letra b), ya que la persona que concede la autorización consiente en que sus derechos sobre el terreno resulten afectados de una manera determinada y convencional. En su opinión, el análisis jurídico de una autorización para atravesar un terreno no es, a los efectos del IVA, diferente del aplicable a la autorización para ocupar una habitación de hotel o al alquiler de una vivienda.
- 63 Con carácter preliminar, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11; de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 18, y de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21). En consecuencia, éstas deben definirse para toda la Comunidad.
- 64 También se desprende de una reiterada jurisprudencia que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, antes citada, apartado 13; *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, apartado 19; *SDC*, antes citada, apartado 20, y de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12).

- 65 A este respecto, procede señalar que el tenor del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no aclara el alcance de los términos «arrendamiento» o «alquiler de bienes inmuebles».
- 66 Es cierto que el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» en el sentido de la disposición mencionada es más amplio, en algunos aspectos, que el recogido en diversos ordenamientos nacionales. Así, dicha disposición se refiere, en particular, para excluirlo de la exención, al contrato relativo a servicios de hostelería («operaciones de alojamiento [...] en el marco del sector hotelero»), que, habida cuenta de la preeminencia de los servicios prestados por el hostelero y del control que este último ejerce sobre el disfrute del inmueble por sus clientes, no es considerado, en algunos ordenamientos nacionales, como un contrato de arrendamiento.
- 67 Exceptuando los supuestos particulares expresamente contemplados en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» debe, sin embargo, ser objeto de una interpretación estricta. En efecto, como se recordó en el apartado 64 de la presente sentencia, dicho concepto constituye una excepción al régimen general del IVA establecido en la Directiva mencionada.
- 68 En consecuencia, no pueden incluirse dentro de este concepto contratos que se caracterizan, como en el caso de autos, por el hecho de que el consentimiento de las partes no tiene en cuenta el tiempo durante el cual se disfrutará del bien inmueble, elemento esencial del contrato de arrendamiento.
- 69 En efecto, cuando se permite la utilización de una infraestructura viaria, lo que interesa al usuario es la posibilidad que se le ofrece de realizar un recorrido determinado de manera rápida y con mayor seguridad. Las partes no toman en

consideración el tiempo de utilización de la infraestructura viaria, especialmente, a fin de fijar el precio.

- 70 A la vista de todo cuanto precede, procede declarar que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva.

Sobre la segunda imputación

- 71 La Comisión recuerda que las normas comunitarias relativas a la percepción de los recursos propios del IVA figuran en el Reglamento n° 1553/89, que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento n° 2892/77, tras su modificación.
- 72 A este respecto, destaca que, cuando un sujeto pasivo efectúa una operación contemplada en los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, el consumidor final de dicha entrega o el destinatario de esta prestación de servicios debe abonar el IVA y que, correlativamente, las disposiciones relativas a la aportación de los recursos comunes del IVA se aplican al Estado miembro en el que se percibe el IVA.
- 73 La Comisión estima que cuando se infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva y, por consiguiente, se reduce la base imponible de los recursos propios del IVA, se le debe abonar el importe de los recursos propios correspondiente al impuesto que debería haberse percibido, so pena de irrogarle un perjuicio económico que

habría de ser compensado a través de la aportación basada en el producto nacional bruto. En su opinión, dicha infracción causa, pues, un perjuicio económico a los demás Estados miembros y, por consiguiente, vulnera el principio de igualdad.

- 74 En relación con el pago de los intereses, la Comisión recuerda que, según el Tribunal de Justicia, los intereses de demora previstos por el artículo 11 del Reglamento n° 1552/89 se adeudan por «todo retraso» y son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación en la cuenta de la Comisión se haya efectuado con retraso (véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia, 54/87, Rec. p. 385, apartado 12).
- 75 La Comisión estima que dio al Gobierno del Reino Unido un plazo suficiente para poner fin a la infracción y le advirtió que el importe de los recursos propios que el Reino Unido no hubiera aportado, por no aplicar el IVA a los peajes viarios, devengaría intereses de demora.
- 76 Procede recordar que, en virtud del artículo 1 del Reglamento n° 1553/89, los recursos propios del IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme sobre la base determinada con arreglo al propio Reglamento y que, según el artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, esta base se determina a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva.
- 77 Ahora bien, en la medida en que los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras viarias en el Reino Unido, no se

consideraron sujetos al IVA, tampoco se tuvieron en cuenta las cantidades correspondientes a la hora de determinar la base de los recursos propios del IVA, por lo que el Reino Unido también infringió, en igual medida, la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades.

- 78 Por otra parte, los intereses de demora reclamados por la Comisión se basan en el artículo 11 del Reglamento nº 1552/89. Como ésta ha recordado acertadamente, los intereses de demora son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación se haya efectuado con retraso (véase, en particular, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).
- 79 Es preciso preguntarse, sin embargo, si el hecho de que hayan transcurrido más de siete años entre la notificación del dictamen motivado y la interposición del presente recurso tiene alguna repercusión sobre el alcance de la obligación del Reino Unido de aportar *a posteriori* ciertas cantidades en virtud de la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades.
- 80 En efecto, a pesar de que no se haya previsto un plazo de prescripción para la recaudación del IVA ni en la Sexta Directiva (sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 25), ni en la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades, la exigencia fundamental de seguridad jurídica puede, sin embargo, oponerse a que la Comisión pueda, en el marco de un procedimiento por incumplimiento dirigido a obtener la aportación *a posteriori* de recursos propios, retrasar indefinidamente la decisión de iniciar la fase contenciosa del mismo (véase, *mutatis mutandis*, la sentencia de 14 de julio de 1972, ACNA/Comisión, 57/69, Rec. p. 933, apartado 32).
- 81 A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89, los Estados miembros deben remitir a la Comisión un

estado que indique el importe total de la base de los recursos propios del IVA correspondiente al año civil precedente, a la que se aplica el porcentaje uniforme contemplado en el artículo 1 del mismo Reglamento, a fin de determinar los recursos propios del IVA.

82 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, del Reglamento nº 1553/89, las rectificaciones que, por cualquier causa, deban introducirse en los estados contemplados en el artículo 7, apartado 1, relativos a los ejercicios precedentes, se efectuarán mediante acuerdo entre la Comisión y el Estado miembro interesado. A falta de acuerdo del Estado miembro y tras un nuevo examen, la Comisión adoptará las medidas que considere oportunas para la correcta aplicación de dicho Reglamento.

83 El artículo 9, apartado 2, del Reglamento mencionado dispone:

«A partir del 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado, el estado anual mencionado en el apartado 1 del artículo 7 no se podrá rectificar, salvo aquellos puntos que la Comisión o el Estado miembro interesado hayan notificado antes de esa fecha.»

84 Esta disposición, que no se refiere a los casos en que se haya iniciado un procedimiento de infracción en virtud del artículo 169 del Tratado, pone de manifiesto, sin embargo, las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito presupuestario en la medida en que excluye cualquier rectificación transcurridos cuatro ejercicios presupuestarios.

85 Procede admitir que las mismas consideraciones de seguridad jurídica justifican una aplicación por analogía de la regla enunciada en la disposición mencionada, cuando la Comisión decide iniciar un procedimiento por incumplimiento a fin de conseguir la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA.

- 86 En consecuencia, la Comisión, que no decidió interponer el presente recurso hasta el 21 de octubre de 1997, sólo puede reclamar la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA y de sus intereses de demora a partir del ejercicio presupuestario de 1994.
- 87 A la vista de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino Unido ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los Reglamentos n^{os} 1553/89 y 1552/89, al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios del IVA, las cantidades correspondientes al IVA que debería haberse recaudado sobre los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje y los intereses de demora.

Sobre la limitación de los efectos de la sentencia

- 88 El Gobierno del Reino Unido estima que, si el Tribunal de Justicia tuviera que pronunciarse a favor de la tesis defendida por la Comisión, la declaración de la existencia de cualquier infracción únicamente debería surtir efectos en el futuro.
- 89 En primer lugar, nada impide, a su juicio, que el Tribunal de Justicia pueda imponer una limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia por incumplimiento, puesto que la posibilidad de determinar el alcance de una sentencia, prevista expresamente en el artículo 174 del Tratado CE (actualmente artículo 231 CE), respecto de los recursos de anulación, ya ha sido reconocida en relación con las sentencias dictadas con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE).

90 En segundo lugar, considera que concurren los requisitos para una limitación de este tipo. En efecto, una sentencia por incumplimiento que produjera efectos anteriores a la fecha de su pronunciamiento obligaría al Reino Unido a pagar a la Comisión una cantidad considerable, más los intereses de demora, que debería detraer de sus recursos generales, en la medida en que no podrían obtenerse dichos fondos de las personas que utilizaron las carreteras y puentes de peaje en cuestión durante el período contemplado. Además, las consecuencias financieras mencionadas habrían sido considerablemente agravadas por el prolongado período de inactividad de la Comisión tras la respuesta del Reino Unido al dictamen motivado, inactividad que, por otra parte, justificaba que éste considerara que los argumentos que había alegado frente al dictamen motivado habían sido aceptados como conformes a Derecho o, al menos, que la Comisión no iniciaría un procedimiento contra dicho Estado por la violación imputada. Así, el Reino Unido, al no recaudar el IVA en los peajes, actuó de buena fe y sobre la base de una interpretación sincera y completamente razonable de las normas pertinentes, comunicada a la Comisión por este mismo Estado durante la fase administrativa previa. El Reino Unido invoca a este respecto los principios de seguridad jurídica y de respeto de la confianza legítima. Finalmente, el cálculo de los recursos propios controvertidos depende, en su opinión, de hipótesis imprecisas e imposibles de verificar.

91 Debe recordarse que una limitación de los efectos de una sentencia que decide sobre una solicitud de interpretación parece completamente excepcional. El Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión (sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 43).

92 Ahora bien, aun suponiendo que las consideraciones anteriores puedan conducir a una limitación de los efectos en el tiempo de una sentencia dictada con arreglo

al artículo 169 del Tratado, basta con señalar que, en el caso de autos, las autoridades del Reino Unido no pueden alegar válidamente que fueran incitadas a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias.

93 En efecto, por una parte, la mayoría de los Estados miembros que disponen de infraestructuras viarias de pago someten al IVA los peajes exigidos por su utilización. Por otra parte, a más tardar desde el inicio de un procedimiento por incumplimiento en su contra, en el que precisamente se le imputaba la incompatibilidad con el Derecho comunitario de la exención del IVA de los peajes viarios, el Reino Unido debería haber adoptado las medidas necesarias para evitar los perjuicios y dificultades alegadas.

94 A este respecto, aun cuando el período que media entre la respuesta del Reino Unido al dictamen motivado y la interposición del presente recurso parece, al menos a primera vista, anormalmente largo, no es menos cierto que no se ha alegado que la Comisión manifestara, durante dicho período, su intención de desistir del mencionado procedimiento de infracción. Al contrario, como la Comisión señaló en la vista ante el Tribunal de Justicia sin que se la contradijera, dicha Institución reclamó cada año los recursos propios controvertidos a los Estados miembros que no sometían al IVA los peajes percibidos por la utilización de las infraestructuras viarias de pago.

95 Para terminar, por lo que respecta a las consecuencias de los retrasos imputables a la Comisión, el Reino Unido hubiera podido evitarlas calculando y poniendo a disposición de la Comisión el importe reclamado (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 1991, Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 39).

- 96 En consecuencia, procede desestimar la solicitud del Reino Unido de que se limiten los efectos de la presente sentencia.

Costas

- 97 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión la condena en costas del Reino Unido y por haber sido desestimados en lo fundamental los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 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, y de los Reglamentos (CEE, Euratom) n^{os} 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la mencionada Directiva, y al no poner a disposición de la Comisión de las Comunidades Europeas, como recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cantidades correspondientes a dicho Impuesto que debería haberse recaudado sobre los mencionados peajes y los intereses de demora.

2) Condenar en costas al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de septiembre de 2000.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-358/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra Irlanda

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-358/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. B. Doherty, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Irlanda, representada por el Sr. M.A. Buckley, Chief State Solicitor, en calidad de Agente, asistido por los Sres. D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor, T. McCann, SC, y D. Moloney, BL, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Irlanda, 28, route d'Arlon,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto

* Lengua de procedimiento: inglés.

sobre el Valor Añadido los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje en Irlanda, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, 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), y al no poner a disposición de la Comisión el importe de los recursos propios y de los intereses de demora correspondientes, como consecuencia de dicha infracción,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm y V. Skouris y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretarios: Sra. D. Louterman-Hubeau y Sr. H.A. Rühl, administradores principales;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 23 de noviembre de 1999, en la que la Comisión estuvo representada por la Sra. H. Michard y el Sr. B. Doherty e Irlanda por los Sres. T. McCann y P. Hunt, BL;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje en Irlanda, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5, 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y al no poner a disposición de la Comisión el importe de los recursos propios y de los intereses de demora correspondientes, como consecuencia de dicha infracción.

El marco jurídico

2 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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 Con arreglo al artículo 4, apartados 1, 2 y 5, 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.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

4 Consta que la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no constituye ninguna de las operaciones mencionadas en el Anexo D de la Sexta Directiva.

5 A tenor del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinarias de instalación fija;

4. los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

[...]»

- 6 El artículo 1 del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9), que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 3735/85 del Consejo, de 20 de diciembre de 1985 (DO L 356, p. 1; EE 01/05, p. 43), señala:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

7 Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la 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, modificada en último lugar por la Directiva 84/386/CEE, salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

8 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1), que entró en vigor el 1 de enero de 1989 y derogó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 1990/88 del Consejo, de 30 de junio de 1988 (DO L 176, p. 1) dispone:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.»

9 Conforme al tenor del artículo 11 del Reglamento n° 1552/89:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses por el Estado miembro correspondiente, al tipo aplicado el día del vencimiento en el mercado monetario de dicho Estado miembro para las financiaciones a corto plazo, incrementado en 2 puntos. Este

tipo se aumentará 0,25 puntos por cada mes de retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

El procedimiento administrativo previo

Sobre el procedimiento relativo a la Sexta Directiva

- 10 El 3 de marzo de 1987, la Comisión remitió a las autoridades irlandesas un escrito en el que planteaba el problema relativo al IVA en los peajes. Estas respondieron en un escrito de 14 de diciembre de 1987.
- 11 Mediante escrito de 20 de abril de 1988, la Comisión comunicó al Gobierno irlandés que estimaba que la no sujeción al IVA de los peajes percibidos por la utilización del puente de East Link en Dublín infringía los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Con arreglo al artículo 169 del Tratado, requirió al Gobierno irlandés para que presentase sus observaciones al respecto en el plazo de dos meses.
- 12 Las autoridades irlandesas contestaron el 17 de octubre de 1988 que los peajes controvertidos constituían un arrendamiento de bienes inmuebles y que, como tales, estaban exentos del IVA, en virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva.
- 13 Por estimar que las explicaciones de las autoridades irlandesas no resultaban convincentes la Comisión dirigió, el 19 de octubre de 1989, un dictamen motivado al Gobierno irlandés donde, en particular, llegaba a la conclusión de

que Irlanda no respetaba las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva. En consecuencia, la Comisión instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a dichas obligaciones.

- 14 Mediante escrito de 12 de octubre de 1990, las autoridades irlandesas confirmaron su punto de vista e invocaron, además, en apoyo de sus alegaciones, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Sobre el procedimiento relativo al sistema de recursos propios

- 15 Mediante escrito de 27 de noviembre de 1987, la Comisión advirtió a las autoridades irlandesas que el IVA que debía percibirse por los peajes del puente de East Link debía tomarse en consideración al evaluar el importe a aportar al presupuesto comunitario en virtud del sistema de recursos propios de las Comunidades.
- 16 En su respuesta de 22 de abril de 1988, las autoridades irlandesas alegaron que, puesto que, a su juicio, no procedía abonar el IVA en los peajes del puente de East Link, no adeudaban ninguna cantidad en calidad de recursos propios procedentes del IVA (en lo sucesivo, «recursos propios del IVA») como consecuencia de dicha actividad.
- 17 El 31 de enero de 1989, la Comisión remitió un escrito de requerimiento al Gobierno irlandés por la infracción de la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades. En particular, la Comisión solicitó a las autoridades irlandesas que realizaran los cálculos necesarios, para determinar el importe de los recursos propios del IVA correspondientes a los ejercicios de 1984 a 1986 que no habían aportado, y le abonaran dichas cantidades junto a los intereses de demora devengados a partir del 31 de marzo de 1988. Asimismo, la Comisión reclamó que, para los años posteriores a 1986, se efectuaran los cálculos

necesarios, a fin de determinar la cuantía de los recursos propios devengados cada año, y que dicha cantidad se pusiera a su disposición no más tarde del primer día laboral del mes de agosto del año siguiente, junto con los intereses de demora, en su caso.

- 18 Mediante escrito de 4 de octubre de 1989, las autoridades irlandesas contestaron al mencionado escrito de requerimiento.

- 19 Por no considerar la Comisión satisfactoria la respuesta del Gobierno irlandés al escrito de requerimiento, la Comisión imputó a Irlanda igualmente, mediante el dictamen motivado de 19 de octubre de 1989 mencionado en el apartado 13 de esta sentencia, el no haber respetado la normativa comunitaria relativa a los recursos propios.

- 20 El Gobierno irlandés contestó al dictamen motivado, en lo relativo a los recursos propios, mediante escrito de 23 de mayo de 1990.

- 21 Al no estimar satisfactorias las respuestas del Gobierno irlandés al dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso en relación tanto con la supuesta infracción de las disposiciones de la Sexta Directiva, como con las repercusiones de dicha infracción sobre el pago de los recursos propios de las Comunidades.

Sobre el fondo

- 22 En su recurso, la Comisión alega que Irlanda, por una parte, no respetó las disposiciones de la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de las carreteras y puentes de

peaje y, por otra, infringió la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades al no aportar al presupuesto comunitario los recursos propios del IVA relativos a las cantidades que hubieran debido recaudarse en concepto de IVA en los mencionados peajes.

Sobre la primera imputación

- 23 En opinión de la Comisión, permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje por el usuario constituye una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Debe considerarse que dicha actividad constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el marco de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.
- 24 El hecho de que dicha actividad sea ejercida, como ocurre en Irlanda, por operadores privados con arreglo a un régimen especial no significa, a su juicio, que las operaciones contempladas no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.
- 25 A este respecto, la Comisión destaca que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos únicamente en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, en su opinión, este no es el caso de la actividad objeto del litigio, que no figura entre las responsabilidades propias del poder público, no delegables, en ningún caso, a organismos privados, mientras que la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público debe ser interpretada en sentido estricto.

- 26 Por otra parte, la Comisión estima que, en cualquier caso, la excepción prevista por la disposición mencionada en el apartado anterior sólo puede invocarse en el supuesto de que la actividad controvertida sea ejercida por un organismo de Derecho público.
- 27 Procede señalar de forma preliminar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en su artículo 4, apartado 1, como sujeto pasivo a aquel que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6).
- 28 El concepto de actividades económicas está recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva e incluye todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. En especial, se considera 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.
- 29 El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8).
- 30 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que en Irlanda los operadores, en la

medida en que permiten a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio de una remuneración, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.

- 31 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad contemplada en el apartado anterior consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 10).
- 32 Por otra parte, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12), el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.
- 33 Ahora bien, como indicó acertadamente la Comisión, la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje concuerda con dicha definición. En efecto, la utilización de la infraestructura viaria está subordinada al pago de un peaje cuyo precio depende, principalmente, de la categoría a la que pertenezca el vehículo utilizado y de la distancia recorrida. Existe, por tanto, una relación directa y necesaria entre el servicio prestado y la contraprestación pecuniaria percibida.
- 34 En estas circunstancias, permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

- 35 En consecuencia, procede comprobar si, como sostiene el Gobierno irlandés, la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica a los operadores contemplados, respecto de la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 36 Dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 37 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).
- 38 Respecto a este último requisito, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8, y de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 17) que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.
- 39 Con arreglo a dicha jurisprudencia debe rechazarse la tesis de la Comisión, expuesta en el apartado 25 de la presente sentencia, según la cual un organismo actúa «en el ejercicio de sus funciones públicas» únicamente respecto de las

actividades propias del concepto de autoridad pública en el sentido estricto del término, en el que no cabe, a su juicio, incluir la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.

- 40 La Comisión, cuyo razonamiento jurídico no ha sido aceptado, por consiguiente, por el Tribunal de Justicia, ni ha demostrado, ni ha intentado demostrar siquiera, que, en el caso de autos, los operadores contemplados actúen en las mismas condiciones que un operador económico privado en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por el contrario, Irlanda se ha esforzado en demostrar que la actividad de que se trata era realizada por estos operadores en el ámbito del régimen jurídico que les era propio en el sentido de esta misma jurisprudencia.
- 41 En consecuencia, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado a este Tribunal de Justicia los elementos que le permitan apreciar la existencia de la infracción alegada en relación con el requisito relativo a la realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas.
- 42 No obstante, como también se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia, la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público.
- 43 A propósito de este punto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas). El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en el apartado 20 de la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 22 de la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, que, en caso de que procediera considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen

en los Países Bajos, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, éstos no podrían, sin embargo, beneficiarse de la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, dado que no ejercen estas actividades en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal.

- 44 Ahora bien, en el caso de autos consta que, en Irlanda, la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje es realizada por operadores privados. En consecuencia, la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse.
- 45 El Gobierno irlandés estima, sin embargo, que permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje constituye, en cualquier caso, un «alquiler de bienes inmuebles», en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, por lo que dicha prestación está exenta del IVA, en virtud de dicha disposición.
- 46 A juicio del Gobierno irlandés, en la medida en que el IVA es un impuesto que grava la entrega de bienes y la prestación de servicios, procede preguntarse cuál es la contraprestación que se obtiene con carácter principal a cambio del pago. Ahora bien, en el caso del pago de un peaje en una vía de circulación, la principal ventaja obtenida es el derecho a utilizar la vía sujeta al pago del peaje, por lo que la operación entra, en su opinión, dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra b).
- 47 En efecto, en contra de la tesis defendida por la Comisión, el concepto de alquiler, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no implica, según dicho Gobierno, la existencia de un derecho de ocupación exclusivo. En cuanto a la exigencia de que el derecho a utilizar el bien de que se trata tenga una duración determinada, queda satisfecha, a su juicio, en la medida en la que el período de tiempo acordado es el que el conductor necesite para efectuar el trayecto por la vía o el puente de peaje. A su juicio, el concepto de alquiler es

distinto del concepto de arrendamiento contemplado en la misma disposición, puesto que este último implica un período de tiempo más prolongado que el de alquiler.

- 48 El Gobierno irlandés alega que el alquiler, en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva incluye, como en el Derecho irlandés, la concesión de un derecho de paso o de una servidumbre sobre un terreno. En su opinión, la Comisión no tomó debidamente en consideración el concepto de alquiler de corta duración («short term lettings») y se concentró equivocadamente en el arrendamiento de bienes inmuebles («leasing of property»).
- 49 Por último, alega que el hecho de que el concepto de alquiler de bienes inmuebles no incluya siempre, en contra de lo mantenido por la Comisión, una relación clásica propietario/arrendatario, resulta del sistema del propio artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, que enumera cuatro actividades que constituyen excepciones a la exención que establece, lo que implica, a su juicio, que las actividades enumeradas —entre las que figura el arrendamiento de plazas para el estacionamiento de vehículos— constituyen por sí mismas formas de arrendamiento o de alquiler de inmuebles.
- 50 El Gobierno irlandés estima que la naturaleza de la operación que consiste en pagar por el estacionamiento de un vehículo es muy similar a la operación que consiste en pagar un peaje. A la vista de dichas semejanzas y puesto que, según la Sexta Directiva, el concepto de alquiler de bienes inmuebles comprende expresamente los servicios ofrecidos a cambio del pago de una tasa de estacionamiento, resulta razonable, en su opinión, deducir de ello que puede llegarse a la misma conclusión en relación con los servicios ofrecidos a cambio del pago de un peaje.
- 51 Con carácter preliminar, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties,

348/87, Rec. p. 1737, apartado 11; de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 18, y de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21). En consecuencia, éstas deben definirse para toda la Comunidad.

- 52 También se desprende de una reiterada jurisprudencia que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Stichting Uitvoering Financiële Acties, antes citada, apartado 13; Bulthuis-Griffioen, antes citada, apartado 19; SDC, antes citada, apartado 20, y de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 12).
- 53 A este respecto, procede señalar que el tenor del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no aclara el alcance de los términos «arrendamiento» o «alquiler de bienes inmuebles».
- 54 Es cierto que el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» en el sentido de la disposición mencionada es más amplio, en algunos aspectos, que el recogido en diversos ordenamientos nacionales. Así, dicha disposición se refiere, en particular, para excluirlo de la exención, al contrato relativo a servicios de hostelería («operaciones de alojamiento [...] en el marco del sector hotelero»), que, habida cuenta de la preeminencia de los servicios prestados por el hostelero y del control que este último ejerce sobre el disfrute del inmueble por sus clientes, no es considerado, en algunos ordenamientos nacionales, como un contrato de arrendamiento.
- 55 Exceptuando los supuestos particulares expresamente contemplados en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» debe, sin embargo, ser objeto de una interpretación estricta. En efecto, como se recordó en el apartado 52 de la presente sentencia, dicho concepto constituye una excepción al régimen general del IVA establecido en la Directiva mencionada.

- 56 En consecuencia, no pueden incluirse dentro de este concepto contratos que se caracterizan, como en el caso de autos, por el hecho de que el consentimiento de las partes no tiene en cuenta el tiempo durante el cual se disfrutará del bien inmueble, elemento esencial del contrato de arrendamiento.
- 57 En efecto, cuando se permite la utilización de una infraestructura viaria, lo que interesa al usuario es la posibilidad que se le ofrece de realizar un recorrido determinado de manera rápida y con mayor seguridad. Las partes no toman en consideración el tiempo de utilización de la infraestructura viaria, especialmente, a fin de fijar el precio.
- 58 A la vista de todo cuanto precede, procede declarar que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje, como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva.

Sobre la segunda imputación

- 59 La Comisión recuerda que las normas comunitarias relativas a la percepción de los recursos propios del IVA figuran en el Reglamento n° 1553/89, que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento n° 2892/77, tras su modificación.
- 60 A este respecto, destaca que, cuando un sujeto pasivo efectúa una operación contemplada en los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, el consumidor final de dicha entrega o el destinatario de esta prestación de servicios debe abonar el IVA y

que, correlativamente, las disposiciones relativas a la aportación de los recursos comunes del IVA se aplican al Estado miembro en el que se percibe el IVA.

- 61 La Comisión estima que cuando se infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva y, por consiguiente, se reduce la base imponible de los recursos propios del IVA, se le debe abonar el importe de los recursos propios correspondiente al impuesto que debería haberse percibido, so pena de irrogarle un perjuicio económico que habría de ser compensado a través de la aportación basada en el producto nacional bruto. En su opinión, dicha infracción causa, pues, un perjuicio económico a los demás Estados miembros y, por consiguiente, vulnera el principio de igualdad.
- 62 En relación con el pago de los intereses, la Comisión recuerda que, según el Tribunal de Justicia, los intereses de demora previstos por el artículo 11 del Reglamento n° 1552/89 se adeudan por «todo retraso» y son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación en la cuenta de la Comisión se haya efectuado con retraso (véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia, 54/87, Rec. p. 385, apartado 12).
- 63 La Comisión estima que dio al Gobierno irlandés un plazo suficiente para poner fin a la infracción y le advirtió que, a partir del 31 de marzo de 1988, el importe de los recursos propios que Irlanda no hubiera aportado, por no aplicar el IVA a los peajes viarios, devengaría intereses de demora.
- 64 Procede recordar que, en virtud del artículo 1 del Reglamento n° 1553/89, los recursos propios del IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme sobre la base determinada con arreglo al propio Reglamento y que, según el artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, esta base se determina a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva.

- 65 Ahora bien, en la medida en que los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras viarias en Irlanda, no se consideraron sujetos al IVA, tampoco se tuvieron en cuenta las cantidades correspondientes a la hora de determinar la base de los recursos propios del IVA, por lo que Irlanda también infringió, en igual medida, la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades.
- 66 Por otra parte, los intereses de demora reclamados por la Comisión se basan en el artículo 11 del Reglamento n° 1552/89. Como ésta ha recordado acertadamente, los intereses de demora son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación se haya efectuado con retraso (véase, en particular, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).
- 67 El Gobierno irlandés alega, sin embargo, que los artículos 9 del Reglamento n° 1553/89 y 11 del Reglamento n° 1552/89 sólo facultan a la Comisión para exigir pagos adicionales e intereses de demora en el supuesto de que la infracción a la legislación comunitaria haya supuesto la aportación de una cantidad insuficiente en concepto de recursos propios de las Comunidades. Ahora bien, afirma que en el presente caso no ocurrió así.
- 68 En efecto, por una parte, a partir de 1988 se redujo la contribución de Irlanda a los recursos propios de las Comunidades con arreglo a las Decisiones 88/376/CEE, Euratom, del Consejo, de 24 de junio de 1988, relativa al sistema de recursos propios de la Comunidad (DO L 185, p. 24), y 94/728/CE, Euratom, del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 293, p. 9), aportándose cada año la cuantía total resultante. Por otra parte, si, en los años 1985 a 1987, la parte impagada de la contribución de Irlanda a los recursos propios de las Comunidades se elevó a 39.686 IEP, Irlanda solicita que se compense dicha cantidad con el saldo positivo de su contribución de 1984, que, según afirma, asciende a 90.820 IEP, lo que representa, en definitiva, un saldo de 51.134 IEP a favor de Irlanda.

- 69 A este respecto, basta con señalar, como admitió la Comisión durante la vista, que si bien las consecuencias financieras de la correcta aplicación de la Sexta Directiva deberán apreciarse en el momento de la ejecución de esta sentencia, dichas consecuencias no pueden, en cualquier caso, desvirtuar lo constatado en el apartado 65 de esta sentencia, a saber, que, en relación con los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras viarias, Irlanda no respetó la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades.
- 70 Es preciso preguntarse, sin embargo, si el hecho de que hayan transcurrido más de siete años entre la notificación del dictamen motivado y la interposición del presente recurso tiene alguna repercusión sobre el alcance de la obligación de Irlanda de aportar *a posteriori*, en su caso, ciertas cantidades en virtud de la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades.
- 71 En efecto, a pesar de que no se haya previsto un plazo de prescripción para la recaudación del IVA ni en la Sexta Directiva (sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 25), ni en la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades, la exigencia fundamental de seguridad jurídica puede, sin embargo, oponerse a que la Comisión pueda, en el marco de un procedimiento por incumplimiento dirigido a obtener la aportación *a posteriori* de recursos propios, retrasar indefinidamente la decisión de iniciar la fase contenciosa del mismo (véase, *mutatis mutandis*, la sentencia de 14 de julio de 1972, ACNA/Comisión, 57/69, Rec. p. 933, apartado 32).
- 72 A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89, los Estados miembros deben remitir a la Comisión un estado que indique el importe total de la base de los recursos propios del IVA correspondiente al año civil precedente, a la que se aplica el porcentaje uniforme contemplado en el artículo 1 del mismo Reglamento, a fin de determinar los recursos propios del IVA.

- 73 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89, las rectificaciones que, por cualquier causa, deban introducirse en los estados contemplados en el artículo 7, apartado 1, relativos a los ejercicios precedentes, se efectuarán mediante acuerdo entre la Comisión y el Estado miembro interesado. A falta de acuerdo del Estado miembro y tras un nuevo examen, la Comisión adoptará las medidas que considere oportunas para la correcta aplicación de dicho Reglamento.
- 74 El artículo 9, apartado 2, del Reglamento mencionado dispone:
- «A partir del 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado, el estado anual mencionado en el apartado 1 del artículo 7 no se podrá rectificar, salvo aquellos puntos que la Comisión o el Estado miembro interesado hayan notificado antes de esa fecha.»
- 75 Esta disposición, que no se refiere a los casos en que se haya iniciado un procedimiento de infracción en virtud del artículo 169 del Tratado, pone de manifiesto, sin embargo, las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito presupuestario en la medida en que excluye cualquier rectificación transcurridos cuatro ejercicios presupuestarios.
- 76 Procede admitir que las mismas consideraciones de seguridad jurídica justifican una aplicación por analogía de la regla enunciada en la disposición mencionada, cuando la Comisión decide iniciar un procedimiento por incumplimiento a fin de conseguir la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA.
- 77 En consecuencia, la Comisión, que no decidió interponer el presente recurso hasta el 21 de octubre de 1997, sólo puede reclamar la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA y de sus intereses de demora a partir del ejercicio presupuestario de 1994.

- 78 A la vista de las consideraciones anteriores, procede declarar que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los Reglamentos n^{os} 1553/89 y 1552/89, al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios del IVA, las cantidades correspondientes al IVA que debería haberse recaudado sobre los peajes percibidos por la utilización de carreteras y puentes de peaje y los intereses de demora.

Costas

- 79 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión la condena en costas de Irlanda y por haber sido desestimados en lo fundamental los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 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, y de los Reglamentos (CEE, Euratom) n^{os} 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes por la utilización de carreteras y puentes de peaje percibidos como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la mencionada Directiva, y al no poner a disposición de la Comisión de las Comunidades Europeas, como recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cantidades correspondientes a dicho Impuesto que debería haberse recaudado sobre los mencionados peajes y los intereses de demora.

2) Condenar en costas a Irlanda.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Schintgen	Kapteyn	Gulmann
Jann	Ragnemalm	Skouris
		Puissochet
		Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de septiembre de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-276/97, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 12 de septiembre de 2000 *

En el asunto C-276/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por la Sra. K. Rispal-Bellanger, sous directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères en la misma Dirección, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Francia, 8 B, boulevard Joseph II,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: francés.

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE,

- al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopistas, en cuanto contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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), y

- al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios, las cantidades correspondientes y los intereses de demora,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; los Sres. J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), L. Sevón y R. Schintgen, Presidentes de Sala; los Sres. P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm y V. Skouris y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. S. Alber;

Secretarios: Sra. D. Louterman-Hubeau y Sr. H.A. Rühl, administradores principales;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 23 de noviembre de 1999, en la que la Comisión estuvo representada por la Sra. H. Michard y la República Francesa por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, secrétaire des affaires étrangères en la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de enero de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de julio de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), un recurso que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE,

- al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») los peajes de autopistas, en cuanto contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, en contra de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y

— al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios, las cantidades correspondientes y los intereses de demora.

El marco jurídico

2 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«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 Con arreglo al artículo 4, apartados 1, 2 y 5, 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.

[...]

5. 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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones,

en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 Consta que la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no constituye ninguna de las operaciones mencionadas en el Anexo D de la Sexta Directiva.

- 5 El artículo 1 del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 155, p. 9), que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, para los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 3735/85 del Consejo, de 20 de diciembre de 1985 (DO L 356, p. 1; EE 01/05, p. 43), señala:

«Los recursos IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme, fijado con arreglo a la Decisión 88/376/CEE, Euratom, a la base determinada con arreglo a lo dispuesto en el presente Reglamento.»

6 Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89:

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la 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, modificada en último lugar por la Directiva 84/386/CEE, salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

7 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) n° 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1), que entró en vigor el 1 de enero de 1989 y derogó el Reglamento (CEE, Euratom, CECA) n° 2891/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por el que se aplica la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades (DO L 336, p. 1; EE 01/02, p. 76), modificado, en último lugar, por el Reglamento (CECA, CEE, Euratom) n° 1990/88 del Consejo, de 30 de junio de 1988 (DO L 176, p. 1) dispone:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.»

8 Conforme al tenor del artículo 11 del Reglamento n° 1552/89:

«Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses por el Estado miembro correspondiente,

al tipo aplicado el día del vencimiento en el mercado monetario de dicho Estado miembro para las financiaciones a corto plazo, incrementado en 2 puntos. Este tipo se aumentará 0,25 puntos por cada mes de retraso. El tipo así incrementado se aplicará a todo el período de retraso.»

El procedimiento administrativo previo

Sobre el procedimiento relativo a la Sexta Directiva

- 9 Mediante escrito de 26 de abril de 1984, la Comisión solicitó a las autoridades francesas que presentasen sus observaciones sobre el régimen fiscal aplicable a los concesionarios de autopistas en Francia en relación con el IVA.

- 10 En su respuesta de 5 de julio de 1984, las autoridades francesas alegaron que los concesionarios son recaudadores de tributos, puesto que prestan un servicio consistente en la recaudación entre los usuarios de tributos destinadas al Estado, a saber, los peajes, y que deben tributar, como sujetos pasivos, únicamente por la remuneración que constituye la contraprestación por el servicio prestado al Estado.

- 11 Mediante escrito de 12 de marzo de 1986, la Comisión requirió al Gobierno francés, con arreglo al artículo 169 del Tratado, para que presentase sus observaciones a propósito de la posición de dicha Institución, que alegaba que la actividad de los concesionarios de autopistas constituía una prestación de servicios a los usuarios y no al Estado y que la no sujeción de dicha actividad al IVA desvirtuaba el sistema de dicho impuesto.

- 12 Mediante escrito de 22 de mayo de 1986, las autoridades francesas comunicaron a la Comisión que mantenían su posición y destacaron, en particular, que el importe de los peajes no se determina en función de los servicios prestados al usuario, por lo que no tiene carácter de tasa.
- 13 El 28 de abril de 1988 la Comisión remitió a la República Francesa un escrito de requerimiento adicional en el que precisaba sus imputaciones a la luz de la información proporcionada por dicho Estado miembro. Según la Comisión, no bastaba con que los concesionarios estuvieran sujetos al IVA como recaudadores de tributos, sino que debía recaudarse el IVA sobre el importe total de los peajes.
- 14 En su respuesta de 17 de febrero de 1989, las autoridades francesas recordaron que, a su juicio, el peaje tiene carácter de exacción fiscal y que sólo debe percibirse el IVA correspondiente a la remuneración que constituye la contraprestación por el servicio que los concesionarios prestan al Estado.
- 15 Por estimar que las explicaciones de las autoridades francesas no resultaban convincentes la Comisión dirigió, el 28 de agosto de 1989, un dictamen motivado al Gobierno francés donde, en particular, llegaba a la conclusión de que la República Francesa no respetaba las obligaciones derivadas de la Sexta Directiva. En consecuencia, la Comisión instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones.

Sobre el procedimiento relativo al sistema de recursos propios

- 16 Mediante escrito de 20 de diciembre de 1985, la Comisión advirtió al Gobierno francés que la infracción de la Sexta Directiva resultante de la no sujeción al IVA

del importe íntegro de los peajes implicaría una reducción injustificada de los recursos propios de las Comunidades y le instó a determinar las cantidades que no hubiesen sido abonadas correspondientes a los ejercicios 1981 a 1984 y a aportarlas al presupuesto comunitario, junto a los intereses de demora devengados a partir del 31 de marzo de 1986.

- 17 El 27 de febrero de 1986, las autoridades francesas comunicaron a la Comisión que no darían curso a su solicitud, por lo que, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 169 del Tratado, dicha Institución solicitó al Gobierno francés, mediante escrito de 28 de enero de 1988, que le presentase sus observaciones sobre el incumplimiento que se le imputaba en un plazo de dos meses.
- 18 Mediante escrito de 19 de septiembre de 1988, el Gobierno francés respondió que la sujeción al IVA del importe total de los peajes tendría una incidencia negativa sobre los recursos propios de las Comunidades, habida cuenta de las deducciones que, en tal caso, serían efectuadas por los propios concesionarios y por aquellos usuarios de la autopista que fueran sujetos pasivos del IVA.
- 19 Mediante escrito de 17 de enero de 1989, la Comisión amplió la reclamación de pago a los ejercicios 1985 a 1987, con los correspondientes intereses de demora a partir del 1 de mayo de 1989, así como a los ejercicios posteriores hasta que se pusiese fin a la infracción.
- 20 En su dictamen motivado de 28 de agosto de 1989, mencionado en el apartado 15 de esta sentencia, relativo tanto a la infracción de las disposiciones de la Sexta Directiva, como a sus repercusiones sobre el pago de los recursos

propios de las Comunidades, la Comisión llegó a la conclusión de que la República Francesa tampoco respetaba las obligaciones derivadas de los Reglamentos n^{os} 2892/77 y 2891/77, en su versión modificada. En consecuencia, la Comisión instó a dicho Estado miembro a adoptar, en un plazo de dos meses, las medidas necesarias para atenerse a sus obligaciones.

- 21 En respuesta al dictamen motivado, la República Francesa negó nuevamente, mediante escrito de 29 de noviembre de 1989, haber infringido la Sexta Directiva y remitió a la Comisión datos, acompañados de explicaciones, para permitirle apreciar el IVA abonado por los concesionarios de autopistas con arreglo al sistema actual y el que resultaría del régimen preconizado por la Comisión.

- 22 Por estimar insuficiente esta respuesta tanto en relación con la supuesta infracción de las disposiciones de la Sexta Directiva, como con las repercusiones de dicha infracción sobre el pago de los recursos propios de las Comunidades, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el fondo

- 23 En su recurso, la Comisión alega que la República Francesa, por una parte, no respetó las disposiciones de la Sexta Directiva al no considerar sujetos al IVA los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de las autopistas y, por otra, infringió la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades al no aportar al presupuesto comunitario los recursos propios

procedentes del IVA (en lo sucesivo, «recursos propios del IVA») relativos a las cantidades que hubieran debido recaudarse en concepto de IVA en los mencionados peajes.

Sobre la primera imputación

- 24 En opinión de la Comisión, permitir la utilización de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje por el usuario constituye una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva. Debe considerarse que dicha actividad constituye una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo en el marco de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.
- 25 El hecho de que dicha actividad sea ejercida, como ocurre en Francia, con arreglo a un régimen especial de concesiones conferidas por el Estado a organismos públicos, paraestatales o privados no significa, a su juicio, que las operaciones contempladas no estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.
- 26 A este respecto, la Comisión destaca que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos únicamente en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas. Ahora bien, en su opinión, éste no es el caso de la actividad objeto del litigio, que no figura entre las responsabilidades propias del poder público, no delegables, en ningún caso, a organismos privados, mientras que la regla de no sujeción de los organismos de Derecho público debe ser interpretada en sentido estricto.

- 27 Por otra parte, la Comisión estima que, en cualquier caso, la excepción prevista por la disposición mencionada en el apartado anterior sólo puede invocarse en el supuesto de que la actividad controvertida sea ejercida por un organismo de Derecho público.
- 28 Finalmente, la Comisión alega que, aun suponiendo que concurren los requisitos para la aplicación del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, el párrafo segundo de dicha disposición obliga, sin embargo, a los Estados miembros a garantizar la sujeción al impuesto de los organismos de Derecho público en la medida en que su no sujeción entrañaría distorsiones de la competencia de cierta importancia. Pues bien, así ocurre, en su opinión, en el caso de autos.
- 29 Procede señalar de forma preliminar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones impositivas, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en su artículo 4, apartado 1, como sujeto pasivo a aquel que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 6).
- 30 El concepto de actividades económicas está recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva e incluye todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. En especial, se considera 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.
- 31 El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, como su carácter

objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8).

- 32 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los concesionarios de las autopistas francesas, en la medida en que permiten a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio de una remuneración, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.
- 33 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que la actividad contemplada en el apartado anterior consista en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 10).
- 34 Por otra parte, debe señalarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12, y de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 12), el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.
- 35 Ahora bien, como indicó acertadamente la Comisión, la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje concuerda con dicha definición. En efecto, la utilización de la infraestructura viaria está subordinada al pago de un peaje cuyo precio depende, principalmente, de la categoría a la que pertenezca el vehículo utilizado y de la distancia recorrida. Existe, por tanto, una relación directa y necesaria entre el servicio prestado y la contraprestación pecuniaria percibida.

- 36 En estas circunstancias, permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.
- 37 En consecuencia, procede comprobar si, como sostiene el Gobierno francés, la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica a los operadores contemplados, respecto de la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 38 Dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 39 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 (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).
- 40 Respecto a este último requisito, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 16; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8, y de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde

Welden, C-247/95, Rec. p. I-779, apartado 17) que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.

- 41 Con arreglo a dicha jurisprudencia debe rechazarse la tesis de la Comisión, expuesta en el apartado 26 de la presente sentencia, según la cual un organismo actúa «en el ejercicio de sus funciones públicas» únicamente respecto de las actividades propias del concepto de autoridad pública en el sentido estricto del término, en el que no cabe, a su juicio, incluir la actividad que consiste en permitir la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje.
- 42 La Comisión, cuyo razonamiento jurídico no ha sido aceptado, por consiguiente, por el Tribunal de Justicia, ni ha demostrado, ni ha intentado demostrar siquiera, que, en el caso de autos, los operadores contemplados actúen en las mismas condiciones que un operador económico privado en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por el contrario, la República Francesa se ha esforzado en demostrar que la actividad de que se trata era realizada por estos operadores en el ámbito del régimen jurídico que les era propio en el sentido de esta misma jurisprudencia.
- 43 En consecuencia, es preciso señalar que la Comisión no ha aportado a este Tribunal de Justicia los elementos que le permitan apreciar la existencia de la infracción alegada en relación con el requisito relativo a la realización de una actividad en el ejercicio de funciones públicas.
- 44 No obstante, como también se ha recordado en el apartado 39 de la presente sentencia, la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público.

- 45 A propósito de este punto, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas). El Tribunal de Justicia dedujo de ello, en el apartado 20 de la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, que, cuando un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 22 de la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, que, en caso de que procediera considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen en los Países Bajos, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, éstos no podrían, sin embargo, beneficiarse de la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, dado que no ejercen estas actividades en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración Pública, sino como actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal.
- 46 Ahora bien, en el caso de autos consta que, en Francia, la actividad que consiste en permitir a los usuarios la utilización de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje no es realizada, al menos en ciertos casos, por un organismo de Derecho público, sino por operadores privados. En tal caso la exención prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva no puede aplicarse.
- 47 En cuanto a la afirmación de la Comisión según la cual, aun suponiendo que concurriesen en el caso de autos los requisitos para la aplicación del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, considerar no sujeta al IVA la actividad contemplada entrañaría distorsiones de la competencia de cierta importancia en el sentido del párrafo segundo de dicha disposición, procede señalar que la Comisión no comunicó esta alegación a la República Francesa en ningún momento durante la fase administrativa previa y que, por tanto, no resulta admisible.

- 48 En consecuencia, debe desestimarse la primera imputación de la Comisión, en la medida en que se refiere al supuesto de que la actividad que consiste en poner a disposición de los usuarios una infraestructura viaria es realizada en Francia por un organismo de Derecho público.
- 49 En estas circunstancias, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, al no considerar sujetos al IVA los peajes de autopista percibidos como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva.

Sobre la segunda imputación

- 50 La Comisión recuerda que las normas comunitarias relativas a la percepción de los recursos propios del IVA figuran en el Reglamento n° 1553/89, que sustituyó, a partir del 1 de enero de 1989, al Reglamento n° 2892/77, tras su modificación.
- 51 A este respecto, destaca que, cuando un sujeto pasivo efectúa una operación contemplada en los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, el consumidor final de dicha entrega o el destinatario de esta prestación de servicios debe abonar el IVA y que, correlativamente, las disposiciones relativas a la aportación de los recursos comunes del IVA se aplican al Estado miembro en el que se percibe el IVA.
- 52 La Comisión estima que cuando se infringe lo dispuesto en la Sexta Directiva y, por consiguiente, se reduce la base imponible de los recursos propios del IVA, se

le debe abonar el importe de los recursos propios correspondiente al impuesto que debería haberse percibido, so pena de irrogarle un perjuicio económico que habría de ser compensado a través de la aportación basada en el producto nacional bruto. En su opinión, dicha infracción causa, pues, un perjuicio económico a los demás Estados miembros y, por consiguiente, vulnera el principio de igualdad.

- 53 En relación con el pago de los intereses, la Comisión recuerda que, según el Tribunal de Justicia, los intereses de demora previstos por el artículo 11 del Reglamento nº 1552/89 se adeudan por «todo retraso» y son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación en la cuenta de la Comisión se haya efectuado con retraso (véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de febrero de 1989, Comisión/Italia, 54/87, Rec. p. 385, apartado 12).
- 54 La Comisión estima que dio al Gobierno francés un plazo suficiente para poner fin a la infracción y le advirtió que, a partir del 31 de marzo de 1986, el importe de los recursos propios del IVA que la República Francesa no hubiera aportado por no aplicar el IVA a los peajes de autopista, devengaría intereses de demora.
- 55 Procede recordar que, en virtud del artículo 1 del Reglamento nº 1553/89, los recursos propios del IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme sobre la base determinada con arreglo al propio Reglamento y que, según el artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, esta base se determina a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva.
- 56 Ahora bien, en la medida en que los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras viarias en Francia no se consideraron sujetos al IVA, tampoco se tuvieron en cuenta las cantidades correspondientes a la hora de determinar la base de los recursos propios del IVA, por lo que la República Francesa también infringió, en igual medida, la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades.

- 57 Por otra parte, los intereses de demora reclamados por la Comisión se basan en el artículo 11 del Reglamento n° 1552/89. Como ésta ha recordado acertadamente, los intereses de demora son exigibles cualquiera que sea la razón por la cual la consignación se haya efectuado con retraso (véase, en particular, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).
- 58 El Gobierno francés alega, sin embargo, que los artículos 9 del Reglamento n° 1553/89 y 11 del Reglamento n° 1552/89 sólo facultan a la Comisión para exigir pagos adicionales e intereses de demora en el supuesto de que la infracción a la legislación comunitaria haya supuesto una reducción de la base de los recursos propios del IVA. Ahora bien, afirma que en el caso de autos no ocurrió así.
- 59 El Gobierno francés precisa, a este respecto, que en el régimen actual, el IVA correspondiente a la remuneración de las sociedades explotadoras de autopistas es un IVA neto para la Hacienda Pública, ya que el Estado no tiene la consideración de sujeto pasivo en razón de dicha actividad. De igual modo, el IVA facturado por los contratistas de obras por la construcción de una autopista no es deducible, mientras que sí lo sería con arreglo al régimen propuesto por la Comisión. Por último, el IVA recaudado sobre los peajes únicamente constituiría un ingreso definitivo para el Estado respecto a la parte de los peajes pagados por usuarios que no sean sujetos pasivos del impuesto.
- 60 En consecuencia, según el Gobierno francés, la tesis defendida por la Comisión conduce en realidad a una disminución de la base de los recursos propios del IVA, por lo que debe desestimarse la segunda imputación.
- 61 A este respecto, basta con señalar, como admitió la Comisión durante la vista, que si bien las consecuencias financieras de la correcta aplicación de la Sexta Directiva deberán apreciarse en el momento de la ejecución de esta sentencia, dichas consecuencias no pueden, en cualquier caso, desvirtuar lo constatado en el

apartado 56 de esta sentencia, a saber, que, en relación con los peajes percibidos como contraprestación por la utilización de ciertas infraestructuras viarias, la República Francesa no respetó la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades.

- 62 Es preciso preguntarse, sin embargo, si el hecho de que hayan transcurrido más de siete años entre la notificación del dictamen motivado y la interposición del presente recurso tiene alguna repercusión sobre el alcance de la obligación de la República Francesa de aportar, *a posteriori*, en su caso, ciertas cantidades en virtud de la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades.
- 63 En efecto, a pesar de que no se haya previsto un plazo de prescripción para la recaudación del IVA ni en la Sexta Directiva (sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 25), ni en la normativa relativa a los recursos propios de las Comunidades, la exigencia fundamental de seguridad jurídica puede, sin embargo, oponerse a que la Comisión pueda, en el marco de un procedimiento por incumplimiento dirigido a obtener la aportación *a posteriori* de recursos propios, retrasar indefinidamente la decisión de iniciar la fase contenciosa del mismo (véase, *mutatis mutandis*, la sentencia de 14 de julio de 1972, ACNA/Comisión, 57/69, Rec. p. 933, apartado 32).
- 64 A este respecto, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 7, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89, los Estados miembros deben remitir a la Comisión un estado que indique el importe total de la base de los recursos propios del IVA correspondiente al año civil precedente, a la que se aplica el porcentaje uniforme contemplado en el artículo 1 del mismo Reglamento, a fin de determinar los recursos propios del IVA.
- 65 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, del Reglamento n° 1553/89, las rectificaciones que, por cualquier causa, deban introducirse en los estados contemplados

en el artículo 7, apartado 1, relativos a los ejercicios precedentes, se efectuarán mediante acuerdo entre la Comisión y el Estado miembro interesado. A falta de acuerdo del Estado miembro y tras un nuevo examen, la Comisión adoptará las medidas que considere oportunas para la correcta aplicación de dicho Reglamento.

66 El artículo 9, apartado 2, del Reglamento mencionado dispone:

«A partir del 31 de julio del cuarto año siguiente a un ejercicio dado, el estado anual mencionado en el apartado 1 del artículo 7 no se podrá rectificar, salvo aquellos puntos que la Comisión o el Estado miembro interesado hayan notificado antes de esa fecha.»

67 Esta disposición, que no se refiere a los casos en que se haya iniciado un procedimiento de infracción en virtud del artículo 169 del Tratado, pone de manifiesto, sin embargo, las exigencias de seguridad jurídica en el ámbito presupuestario, en la medida en que excluye cualquier rectificación transcurridos cuatro ejercicios presupuestarios.

68 Procede admitir que las mismas consideraciones de seguridad jurídica justifican una aplicación por analogía de la regla enunciada en la disposición mencionada, cuando la Comisión decide iniciar un procedimiento por incumplimiento a fin de conseguir la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA.

69 En consecuencia, la Comisión, que no decidió interponer el presente recurso hasta el 30 de julio de 1997, sólo puede reclamar la aportación *a posteriori* de recursos propios del IVA y de sus intereses de demora a partir del ejercicio presupuestario de 1993.

- 70 A la vista de las consideraciones anteriores, procede declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los Reglamentos n^{os} 1553/89 y 1552/89, al no poner a disposición de la Comisión, como recursos propios del IVA, las cantidades correspondientes al IVA que debería haberse recaudado sobre los peajes de autopista y los intereses de demora.

Costas

- 71 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión la condena en costas de la República Francesa y por haber sido desestimados en lo fundamental los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4 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, y de los Reglamentos (CEE, Euratom) n^{os} 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades, al no considerar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los peajes de autopista percibidos como contraprestación por el servicio prestado a los usuarios, cuando éste no es ofrecido por un organismo de Derecho público en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la mencionada Directiva, y al no poner a disposición de la Comisión de las Comunidades Europeas, como recursos propios procedentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, las cantidades correspondientes a dicho Impuesto que debería haberse recaudado sobre los mencionados peajes y los intereses de demora.

2) Condenar en costas a la República Francesa.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de septiembre de 2000.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-260/97, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Unibank A/S y Flemming G. Christensen

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 17 de junio de 1999 *

En el asunto C-260/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al Protocolo de 3 de junio de 1971 relativo a la interpretación por el Tribunal de Justicia del Convenio de 27 de septiembre de 1968 sobre la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, por el Bundesgerichtshof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Unibank A/S

y

Flemming G. Christensen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 32, 36 y 50 del Convenio de 27 de septiembre de 1968, antes citado (DO 1972, L 299, p. 32; texto codificado en español en DO 1990, C 189, p. 2), en su versión modificada por el Convenio de 9 de octubre de 1978 relativo a la adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (DO L 304, p. 1, y —texto modificado— p. 77; texto en español en DO 1989, L 285, p. 41) y por el Convenio de 25 de octubre de 1982 relativo a la adhesión de la República Helénica (DO L 388, p. 1; texto en español en DO 1989, L 285, p. 54),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (Ponente), L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. A. La Pergola;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Unibank A/S, por el Sr. Hans Klingelhöffer, Abogado de Ettlingen;
- en nombre del Sr. Christensen, por el Sr. Rüdiger Stäglich, Abogado de Darmstadt;
- en nombre el Gobierno alemán, por el Sr. Rolf Wagner, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Justiz, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. José Luis Iglesias Buhigues, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Bertrand Wägenbaur, Abogado de Bruselas;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de febrero de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 26 de junio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de julio siguiente, el Bundesgerichtshof planteó, con arreglo al Protocolo de 3 de junio de 1971 relativo a la interpretación por el Tribunal de Justicia del Convenio de 27 de septiembre de 1968 sobre la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 32, 36 y 50 de dicho Convenio (DO 1972, L 299, p. 32; texto codificado en español en DO 1990, C 189, p. 2), en su versión modificada por el Convenio de 9 de octubre de 1978 relativo a la adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte (DO L 304, p. 1, y —texto modificado— p. 77; texto en español en DO 1989, L 285, p. 41) y por el Convenio de 25 de octubre de 1982 relativo a la adhesión de la República Helénica (DO L 388, p. 1; texto en español en DO 1989, L 285, p. 54) (en lo sucesivo, «Convenio de Bruselas»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco del litigio entre Unibank A/S (en lo sucesivo, «Unibank») y el Sr. Christensen, que tiene por objeto una demanda del primero para que se declaren ejecutorios tres documentos de crédito.

Marco jurídico

- 3 El párrafo segundo del artículo 32 del Convenio de Bruselas prevé:

«La determinación del juez o tribunal territorialmente competente se hará en función del domicilio de la parte contra la que se solicite la ejecución. Si esta parte

no estuviera domiciliada en el territorio del Estado requerido, se determinará la competencia por el lugar de la ejecución.»

4 El artículo 36 del Convenio de Bruselas establece:

«Si se autoriza la ejecución, la parte contra la que se hubiera pedido la ejecución podrá recurrir contra la resolución dentro del mes siguiente a la notificación.»

Si esta parte estuviera domiciliada en un Estado contratante distinto de aquel en que se hubiera autorizado la ejecución, el plazo será de dos meses que empezarán a contar desde la fecha en que se haga la notificación personal o a domicilio. Este plazo no será prorrogable por razón de la distancia.»

5 El artículo 50 del Convenio de Bruselas dispone:

«Respecto de los documentos auténticos recibidos que tengan fuerza ejecutiva, en un Estado contratante se realizará, a instancia de parte, la formalidad necesaria para que sean ejecutivos en otro Estado contratante, conforme al procedimiento previsto en los artículos 31 y siguientes. La solicitud sólo podrá ser denegada cuando la ejecución del documento auténtico sea contraria al orden público del Estado requerido.»

El documento presentado deberá reunir las condiciones necesarias para su autenticidad en el Estado de origen.

Serán aplicables, en lo necesario, las disposiciones de la sección tercera del título III.»

- 6 La primera frase del párrafo primero del artículo 50 del Convenio de Bruselas fue modificada por el artículo 14 del Convenio de 26 de mayo de 1989 relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa (DO L 285, p. 1; en lo sucesivo, «tercer Convenio de adhesión») del siguiente modo:

«Los documentos públicos con fuerza ejecutiva, formalizados en un Estado contratante, serán declarados ejecutorios, a instancia de parte, en otro Estado contratante, con arreglo al procedimiento previsto en los artículos 31 y siguientes.»

- 7 A raíz de esta modificación, el artículo 50 del Convenio de Bruselas es de idéntico tenor que el artículo 50 del Convenio de 16 de septiembre de 1988 relativo a la competencia judicial y a la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil (DO L 319, p. 9; en lo sucesivo, «Convenio de Lugano»).
- 8 Con arreglo a lo dispuesto en el número 5 del apartado 1 del artículo 478 de la retsplejelov (Ley danesa de Procedimiento Civil), podrá procederse a la ejecución forzosa sobre la base de documentos de crédito si éstos la prevén expresamente.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 9 Entre 1990 y 1992, el Sr. Christensen suscribió a favor de Unibank, banco danés establecido en Arhus (Dinamarca), tres documentos de crédito (Gældsbev) por una cuantía de 270.000 DKR, 422.000 DKR y 138.000 DKR respectivamente,

más los intereses correspondientes. Los documentos de crédito están mecanografiados y firmados también por una tercera persona —al parecer, un empleado de Unibank—, que interviene como testigo de la firma del deudor. En dichos documentos de crédito se prevé expresamente que, con arreglo al artículo 478 de la *retsplejelov*, pueden servir de base para proceder a la ejecución forzosa.

- 10 Cuando se extendieron los referidos documentos de crédito, el deudor residía en Dinamarca. Luego se instaló en Weiterstadt (Alemania), donde Unibank le notificó los documentos de crédito. A instancia de éste, el Landgericht Darmstadt, territorialmente competente para Weiterstadt, autorizó la ejecución de los documentos. El Sr. Christensen recurrió contra esta resolución ante el Oberlandesgericht Frankfurt am Main. Habida cuenta de que, durante el procedimiento, el Sr. Christensen había indicado que había dejado de residir en Alemania, pero sin comunicar su nueva dirección, el órgano jurisdiccional de apelación estimó el recurso que se había interpuesto ante él, por considerar que a partir de entonces Unibank carecía de interés para ejercitar la acción, puesto que ya no podía conseguir que se procediera a la ejecución de los documentos de crédito en Alemania.
- 11 Unibank recurrió ante el Bundesgerichtshof, que resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye un documento público a efectos del artículo 50 del Convenio de Bruselas un documento de crédito —como el *Gældsbrief* danés (número 5 del apartado 1 del artículo 478 de la *retsplejelov*)— firmado por un deudor sin la intervención de un funcionario público, cuando en dicho documento se indica de modo expreso que puede servir de base para la ejecución forzosa y cuando, en virtud del Derecho nacional del Estado de origen, este documento puede constituir la base de una ejecución, aunque con la salvedad de que el Tribunal competente para despachar la ejecución puede desestimar la solicitud del acreedor a dicho efecto en el caso de que las objeciones formuladas contra la base de la ejecución generen dudas sobre la procedencia de acordarla?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

2) ¿La solicitud de reconocimiento de una resolución o de un documento público presentada ante el tribunal territorialmente competente a efectos del párrafo segundo del artículo 32 del Convenio de Bruselas resulta inadmisibles o infundada por el hecho de que mientras está pendiente el recurso (artículo 36 del Convenio) el deudor se ausente del Estado en el que se ha promovido el proceso y se desconozca su nuevo domicilio?»

Sobre la primera cuestión

- 12 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si un documento de crédito con fuerza ejecutiva, extendido sin la intervención de una autoridad pública, constituye un documento público en el sentido del artículo 50 del Convenio de Bruselas.
- 13 Unibank entiende que debe darse una respuesta afirmativa a dicha cuestión. Por el contrario, el Sr. Christensen, los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como la Comisión, sostienen que el adjetivo «público» significa que las facilidades para la ejecución previstas en el Convenio de Bruselas no se aplican a cualquier documento, sino que se reservan a aquellos cuya autenticidad está sancionada por una autoridad pública competente.
- 14 A este respecto, debe recordarse, en primer lugar, que el artículo 50 del Convenio de Bruselas asimila los «documentos públicos con fuerza ejecutiva, formalizados en un Estado contratante», habida cuenta de su fuerza ejecutiva en los demás Estados contratantes, a las resoluciones judiciales en el sentido del artículo 25 de dicho Convenio, al declarar aplicables las disposiciones relativas a la ejecución previstas en los artículos 31 y siguientes de éste. Dichas disposiciones tienen por objeto la consecución de uno de los objetivos fundamentales del Convenio de Bruselas, a saber, facilitar, en la mayor medida posible, la libre circulación de

resoluciones, estableciendo un procedimiento de *exequatur* simple y rápido (véanse las sentencias de 2 de julio de 1985, Deutsche Genossenschaftsbank, 148/84, Rec. p. 1981, apartado 16, y de 2 de junio de 1994, Solo Kleinmotoren, C-414/92, Rec. p. I-2237, apartado 20).

- 15 Dado que las condiciones en que se procede a la ejecución de los documentos a los que se refiere el artículo 50 son idénticas que en el caso de las resoluciones judiciales, el carácter público de tales documentos debe estar acreditado de forma incontestable, de modo que el órgano jurisdiccional del Estado requerido pueda confiar en su autenticidad. Pues bien, los documentos extendidos por particulares carecen de tal carácter en sí mismos, siendo necesaria para conferirles la calidad de documentos públicos la intervención de una autoridad pública o de cualquier otra autoridad habilitada por el Estado de origen.

- 16 Esta interpretación del artículo 50 del Convenio de Bruselas está corroborada por el informe Jenard-Möller sobre el Convenio de Lugano (DO 1990, C 189, p. 57; en lo sucesivo, «informe Jenard-Möller»).

- 17 En efecto, el informe Jenard-Möller recuerda en su apartado 72 que los representantes de los Estados miembros de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) solicitaron que se precisaran las condiciones que debe satisfacer un documento público para ser considerado ejecutivo con arreglo al artículo 50 del Convenio de Lugano. A este respecto menciona tres requisitos, que son los siguientes: «la fuerza ejecutiva del documento deberá establecerla una autoridad pública; dicha fuerza ejecutiva deberá abarcar el contenido y no sólo, por ejemplo, la firma; el documento deberá ser ejecutivo en sí mismo en el Estado en el cual haya sido establecido».

- 18 Según este mismo informe la intervención de una autoridad pública es, por tanto, indispensable para que un documento pueda ser calificado de documento público en el sentido del artículo 50 del Convenio de Lugano.

- 19 Bien es cierto que los artículos 50 de los Convenios de Bruselas y de Lugano no tenían un tenor idéntico en la época en que ocurrieron los hechos que originaron el litigio principal, y que el informe Jenard sobre el Convenio de Bruselas (DO 1979, C 59, p. 1) no indica los criterios que deben seguir los documentos públicos, sino que se limita a reproducir los requisitos enunciados por el artículo 50 de este Convenio.
- 20 No obstante, la única diferencia en la formulación de este punto entre los textos de los dos Convenios consiste en que el Convenio de Bruselas emplea la expresión «se realizará [...] la formalidad necesaria para que sean ejecutivos», mientras que en el Convenio de Lugano figura la expresión «serán declarados ejecutorios». Además, del apartado 29 del informe Almeida Cruz, Desantes Real y Jenard sobre el tercer Convenio de adhesión (DO 1990, C 189, p. 35) se desprende que éste, al adoptar para el artículo 50 del Convenio de Bruselas el mismo tenor que el del artículo 50 del Convenio de Lugano, quería acomodar en este punto el tenor de ambos Convenios, tanto más cuanto que ambas expresiones se consideran como prácticamente equivalentes.
- 21 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la primera cuestión que un documento de crédito con fuerza ejecutiva en virtud del Derecho del Estado de origen, cuya autenticidad no ha sido establecida por una autoridad pública o por cualquier otra autoridad habilitada a tal fin por dicho Estado, no constituye un documento público en el sentido del artículo 50 del Convenio de Bruselas.

Sobre la segunda cuestión

- 22 En vista de la respuesta dada a la primera cuestión, no ha lugar a pronunciarse sobre la segunda cuestión.

Costas

- 23 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesgerichtshof mediante resolución de 26 de junio de 1997, declara:

Un documento de crédito con fuerza ejecutiva en virtud del Derecho del Estado de origen, cuya autenticidad no ha sido establecida por una autoridad pública o por cualquier otra autoridad habilitada a tal fin por dicho Estado, no constituye un documento público en el sentido del artículo 50 del Convenio de 27 de septiembre de 1968 relativo a la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, en su versión modificada por el Convenio de 9 de octubre de 1978 relativo a la adhesión del Reino de

Sentencia del TJUE, asunto C-343/95, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Diego Cali & Figli srl y Servizi ecologici porto di Genova SpA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 18 de marzo de 1997 *

En el asunto C-343/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Tribunale di Genova (Italia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Diego Cali & Figli Srl

y

Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG),

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 86 del Tratado CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; G. F. Mancini, J. L. Murray y L. Sevón, Presidentes de Sala; C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn (Ponente), C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm y M. Wathelet, Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. G. Cosmas;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Diego Cali & Figli Srl, por el Sr. F. Bruno, Abogado de Génova;
- en nombre de los Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG), por los Sres. V. Afferni, M. Bucello, E. Cavallari y G. Schiano di Pepe, Abogados de Génova;
- en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor U. Leanza, Jefe del servicio del contencioso diplomático del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. P. G. Ferri, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Röder, Ministerialrat en el Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. C. de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y la Sra. R. Loosli-Surrans, chargé de mission en el mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Braviner, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistido por el Sr. N. Paines, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. G. Marengo, Consejero Jurídico, y la Sra. F. Mascardi, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Diego Cali & Figli Srl, representada por el Sr. F. Bruno; de los Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG), representados por el Sr. G. Schiano di Pepe; del Gobierno italiano, representado por el Sr. P. G. Ferri; del Gobierno francés, representado por las Sras. C. de Salins y R. Loosli-Surrans; del Gobierno del Reino Unido, representado por el Sr. J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. N. Paines, y de la Comisión, representada por el Sr. G. Marengo, expuestas en la vista de 15 de octubre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de diciembre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 12 de octubre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de octubre siguiente, el Tribunale di Genova planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 86 de dicho Tratado.
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Diego Cali & Figli Srl (en lo sucesivo, «Cali») y los Servizi ecologici porto di Genova SpA (en lo sucesivo, «SEPG»), en relación con el pago por Cali de los servicios preventivos anticontaminación prestados por los SEPG en el puerto petrolero de Génova.

- 3 En el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal, el puerto de Génova era gestionado por el Consorzio autonomo del porto (en lo sucesivo, «CAP»), el cual, a partir de 1994, fue sustituido por la Autorità portuale. El CAP constituía un organismo público al que la Ley había confiado las funciones, tanto administrativas como económicas, inherentes a la gestión del puerto.

- 4 Mediante Resolución n° 14, de 1 de julio de 1986, el Presidente del CAP, en su condición de Delegado del Gobierno, aprobó el Reglamento de Policía Portuaria y de Seguridad del Puerto Petrolero de Génova-Multedo.

- 5 Mediante Resolución n° 32, de 23 de agosto de 1991, el Presidente del CAP modificó dicho Reglamento, creando un servicio obligatorio de vigilancia y rápida intervención destinado a proteger el dominio marítimo contra eventuales contaminaciones consecuencia de vertidos accidentales de hidrocarburos en el mar.

- 6 El artículo 1 de la Resolución n° 32 define dicho servicio en los términos siguientes:

«Este servicio deberá velar por [...] el cumplimiento de las siguientes funciones y procedimientos de intervención:

a) el ejercicio de una vigilancia constante de las aguas, debido a la presencia de buques cisterna que atracan o están amarrados en los muelles, a fin de detectar inmediatamente posibles riesgos de vertidos de hidrocarburos o de otras sustancias contaminantes derivados de comportamientos lesivos delictuales o cuasidelictuales;

b) en caso de contaminación, originada tanto en un buque como en tierra firme, que se produzca durante las operaciones de carga o de descarga y en cualesquiera otras posibles circunstancias:

1) la inmediata denuncia del hecho a las autoridades competentes, acompañando comunicación de cualesquiera informaciones útiles para la evaluación del fenómeno;

2) la ejecución inmediata, sin perjuicio de imputar los correspondientes gastos a los responsables de la contaminación, de cualesquiera intervenciones necesarias o convenientes para contener los vertidos y los riesgos inherentes a los mismos y para proceder a la retirada y/o neutralización de las sustancias vertidas, así como al saneamiento completo de las aguas afectadas.»

7) Mediante Resolución nº 1186, de 30 de agosto de 1991, el Presidente del CAP encomendó dicho servicio a los SEPG, en forma de concesión exclusiva.

8) Mediante Resolución nº 1191, de 30 de agosto de 1991, el Presidente del CAP aprobó la tarifa correspondiente al servicio de que se trata, la cual los SEPG estaban autorizados a aplicar a los buques que utilizaban las instalaciones de la terminal petrolera. Dicha tarifa era función del arqueo de los buques y de las cantidades transportadas, así como de la duración de las intervenciones.

9) Calì, que lleva a cabo transportes marítimos de productos petroquímicos por cuenta de terceros mediante buques cisterna, utilizó en diversas ocasiones, entre 1992 y 1994, el puerto petrolero de Génova-Multedo para operaciones de carga y descarga de mercancías, especialmente de productos de acetona.

- 10 Las operaciones materiales no las llevaba a cabo Calì, sino, a cambio de remuneración, la empresa portuaria Porto petroli di Genova SpA. Los buques utilizados estaban dotados de instrumentos y sistemas anticontaminación.
- 11 Los SEPG enviaron a Calì facturas por un importe total de 8.708.928 LIT, por los servicios de vigilancia anticontaminación realizados en favor de Calì. Esta se negó a pagar dichas facturas, argumentando que en ningún momento había solicitado ni recurrido a ese tipo de servicios con ocasión de las operaciones efectuadas en el puerto petrolero de Génova.
- 12 El 22 de diciembre de 1994, los SEPG obtuvieron del Tribunale di Genova una resolución judicial en la que se ordenaba a Calì que pagara las facturas objeto de controversia.
- 13 En el marco del procedimiento de oposición a dicha resolución judicial, el Tribunale di Genova suspendió el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre las siguientes cuestiones:
 - «1) ¿Existe una “posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo” en caso de que una sociedad anónima, constituida por iniciativa de una Autoridad Portuaria nacional, reciba el encargo de desarrollar y efectivamente desarrolle, sobre la base de una concesión administrativa otorgada por dicha Autoridad, la tarea de gestionar en exclusiva, en el ámbito de un sector portuario especializado en la carga y descarga de productos petrolíferos, un servicio de “vigilancia anticontaminación”, aplicando a los usuarios de dicho servicio, es decir, a los buques que atracan en los muelles para efectuar las referidas operaciones, la correspondiente tarifa, determinada unilateralmente por la Autoridad Portuaria en función del arqueo del buque y de la cantidad de productos desembarcados o embarcados?
 - 2) Habida cuenta de la situación descrita en la primera cuestión y ante una situación de posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo, ¿constituye explotación abusiva de dicha “posición dominante”,

con arreglo al artículo 86 y, en particular, a los supuestos contenidos en las letras a), c) y d) y a las correspondientes prácticas, la imposición, por parte de una empresa que tiene la concesión exclusiva del servicio (aunque con arreglo a disposiciones del ente concedente) de tarifas:

- obligatorias e independientes de la prestación de un servicio efectivo de vigilancia y/o intervención, por el mero hecho de atracar en un amarre del puerto petrolero y de efectuar operaciones de carga y descarga de productos tanto petrolíferos como químicos y petroquímicos según lo dispuesto en el contrato regulador;

- cuyo importe se calcula exclusivamente en función del arqueo de los buques y de las cantidades transportadas, así como, para las intervenciones en sentido estricto, de la duración de las mismas, pero no en función de la naturaleza, calidad y capacidad contaminante del producto;

- que, por gravar exclusivamente el buque (sujeto pasivo de la carga y descarga), afectan a un sujeto distinto de aquellos a quienes corresponde ejecutar las operaciones técnicas necesarias (en este caso, SpA Porto Petroli di Genova y los expedidores-destinatarios de los productos), con la consiguiente e inevitable separación entre la responsabilidad por la eventual contaminación y la asunción del coste del servicio anticontaminación;

- que corresponden a un servicio innecesario para el buque, debido a la naturaleza del producto transportado y/o al hecho de estar dotado el buque de instrumentos y sistemas anticontaminación propios, adecuados al tipo de producto que se carga o descarga;

— que imponen al buque la carga de una prestación patrimonial y el correspondiente coste adicional respecto a aquellos previstos por el contrato de atraque celebrado entre el transportista y la sociedad que gestione el muelle, y que no tiene ningún nexo funcional con el objeto del propio contrato?

3) En el caso de que los supuestos descritos en las cuestiones primera y segunda constituyan explotación abusiva de una posición dominante por parte de una empresa con arreglo al artículo 86 del Tratado, ¿puede tal situación afectar al comercio entre los Estados miembros de la Unión?»

14 Para responder a la primera cuestión, relativa a la existencia de una posición dominante, es preciso determinar si una actividad como la que ejercen los SEPG en el litigio principal está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 86 del Tratado.

15 Sobre este particular, debe recordarse que las referidas actividades se ejercen basándose en una concesión exclusiva otorgada a los SEPG por un organismo público.

16 Pues bien, en lo que atañe a la eventual aplicación de las normas sobre competencia del Tratado, debe distinguirse entre el supuesto en que el Estado actúa ejerciendo la autoridad pública y el caso en que actúa ejerciendo actividades económicas de carácter industrial o comercial consistentes en ofrecer bienes y servicios en el mercado (en este sentido, véase la sentencia de 16 de junio de 1987, Comisión/Italia, 118/85, Rec. p. 2599, apartado 7).

17 A este respecto, no importa si el Estado actúa directamente a través de un órgano que forme parte de la Administración Pública o a través de una entidad a la que haya concedido derechos especiales o exclusivos (en este sentido, véase la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 8).

- 18 Para efectuar la distinción entre los dos supuestos mencionados en el apartado 16 de la presente sentencia, es necesario examinar la naturaleza de las actividades que ejercen la empresa pública o la entidad a la que el Estado ha concedido derechos especiales o exclusivos (en este sentido, véase la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 7).
- 19 Sobre este extremo, de la resolución de remisión y del tenor de la primera cuestión resulta que el litigio principal versa sobre la retribución por Calì de las actividades de vigilancia anticontaminación ejercidas por los SEPG en relación con operaciones de carga y de descarga de productos de acetona transportados por Calì en el puerto petrolero de Génova.
- 20 Por otra parte, consta en autos que el litigio principal no se refiere a la facturación de intervenciones de los SEPG que hubieran resultado necesarias debido a una contaminación producida efectivamente con ocasión de operaciones de carga y de descarga.
- 21 Por lo demás, el artículo 1 de la Resolución n° 32 del Presidente del CAP, antes citada, distingue expresamente entre la actividad de vigilancia destinada a prevenir la contaminación y la actividad de intervención en el supuesto de que se produzca contaminación, y en el punto 2 de su letra b) prevé que se imputarán al responsable de la contaminación los gastos correspondientes a todas las intervenciones necesarias o convenientes.
- 22 Pues bien, la vigilancia anticontaminación que los SEPG deben llevar a cabo en el puerto petrolero de Génova constituye una misión de interés general que forma parte de las funciones esenciales del Estado en materia de protección del medio ambiente en el dominio marítimo.
- 23 De este modo, tal actividad de vigilancia, por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que está sujeta, se vincula al ejercicio de prerrogativas relativas a la protección del medio ambiente, que son prerrogativas típicas del poder público.

No tienen un carácter económico que justifique la aplicación de las normas sobre la competencia del Tratado (véase la sentencia de 19 de enero de 1994, SAT Fluggesellschaft, C-364/92, Rec. p. I-43, apartado 30).

- 24 La percepción por parte de los SEPG de una remuneración en concepto de vigilancia preventiva anticontaminación forma parte integrante de su actividad de vigilancia del dominio marítimo del puerto y no puede modificar la calificación jurídica de dicha actividad (en este sentido, véase la sentencia SAT Fluggesellschaft, antes citada, apartado 28). Por lo demás, según consta en el apartado 8 de la presente sentencia, las tarifas que aplican los SEPG son aprobadas por la autoridad pública.
- 25 En vista de las precedentes consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 86 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que una actividad de vigilancia anticontaminación cuyo ejercicio hayan encargado los poderes públicos a una entidad de Derecho privado en un puerto petrolero de un Estado miembro no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicho artículo, ni siquiera en el supuesto de que se obligue a los usuarios del puerto a pagar una remuneración destinada a financiar tal actividad.
- 26 Habida cuenta de la respuesta a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones segunda y tercera.

Costas

- 27 Los gastos efectuados por los Gobiernos italiano, alemán, francés y del Reino Unido, así como 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 en el 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Tribunale di Genova mediante resolución de 12 de octubre de 1995, declara:

El artículo 86 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que una actividad de vigilancia anticontaminación cuyo ejercicio hayan encargado los poderes públicos a una entidad de Derecho privado en un puerto petrolero de un Estado miembro no está comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicho artículo, ni siquiera en el supuesto de que se obligue a los usuarios del puerto a pagar una remuneración destinada a financiar tal actividad.

Rodríguez Iglesias

Mancini

Murray

Sevón

Kakouris

Kapteyn

Gulmann

Edward

Puissochet

Ragnemalm

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 18 de marzo de 1997.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias

Sentencia del TJUE, asunto C-247/95, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Finanzamt Augsburg-Stadt y Marktgemeinde Welden

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 6 de febrero de 1997 *

En el asunto C-247/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Augsburg-Stadt

y

Marktgemeinde Welden

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 4, y de los puntos B y C del artículo 13 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.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn y H. Ragnemalm (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. A. La Pergola;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Finanzamt Augsburg-Stadt, por el Sr. Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtsvorsteher, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de octubre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 21 de marzo de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 4, y de los puntos B y C del artículo 13 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se plantearon en el marco de un litigio entre el Finanzamt Augsburg-Stadt y la Marktgemeinde Welden, municipio alemán (en lo sucesivo, «municipio»), sobre su condición de sujeto pasivo en el régimen del IVA.

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de sujeto pasivo. Por lo que se refiere a los organismos de Derecho público, su apartado 5 establece lo siguiente:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 4 El artículo 13 de la Sexta Directiva prevé exenciones del impuesto para ciertas actividades u operaciones. Entre dichas actividades u operaciones, la letra b) del punto B del artículo 13 menciona el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de ciertas operaciones que no son objeto de debate en el presente asunto.
- 5 El punto C del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone, no obstante, que los Estados miembros pueden conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles.
- 6 Según el apartado 12 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz de 1980 (Ley alemana del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «UStG»), el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles están, en principio, exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.
- 7 A tenor del artículo 9 de la UStG, el empresario puede tratar ingresos no sujetos al impuesto en virtud de, entre otras disposiciones, el apartado 12 del artículo 4 de la misma Ley, como si estuvieran sujetos al impuesto, cuando dichos ingresos procedan de una operación realizada con otro empresario para atender a las necesidades de su empresa.
- 8 El término «empresario» se define en el apartado 1 del artículo 2 de la UStG como «la persona que ejerce por cuenta propia una actividad industrial, comercial o profesional». En virtud del apartado 3 de la misma disposición, las personas jurídicas de Derecho público sólo ejercen una actividad empresarial en el marco de sus establecimientos industriales o comerciales y de sus explotaciones agrícolas o forestales.

- 9 Resulta de los autos del procedimiento principal que el municipio acometió la construcción de un nuevo edificio cuyos locales fueron cedidos en alquiler por el propio municipio a una cervecería que los utilizaba como local de hostelería. El municipio no aportó los bienes de equipo del local, como cocinas, máquinas, campanas aspiradoras, mobiliario y cubertería.
- 10 Con arreglo al artículo 9 de la UStG, el municipio renunció con respecto a los alquileres a la exención prevista en el apartado 12 del artículo 14 de la misma Ley y declaró como impuesto soportado el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a los gastos de construcción del inmueble.
- 11 La administración fiscal, el Finanzamt Augsburg-Stadt, no admitió la renuncia efectuada por el municipio, por considerar que el alquiler del local de hostelería en el nuevo edificio no constituía una actividad industrial o comercial, ya que no se había arrendado al mismo tiempo el equipo necesario para su explotación. Así pues, al no haber actuado como empresario, el municipio no podía ser considerado como sujeto pasivo sometido al régimen del IVA.
- 12 El municipio interpuso entonces un recurso contra tal decisión ante el Finanzgericht, que le dio la razón basándose en el razonamiento que a continuación se expone. Según la opinión generalmente admitida en Alemania, el alquiler de un establecimiento sólo se equipara a una actividad industrial o comercial si, cuando las instalaciones así lo exigen, el arrendador aporta los bienes de equipo y permite su uso al arrendatario. Cuando no es éste el caso, se trata de un acto de administración del patrimonio. Sin embargo, según el Finanzgericht, de las disposiciones de la Sexta Directiva se desprende que únicamente se niega a un organismo de Derecho público la condición de empresario si dicho organismo actúa en el ejercicio de la autoridad pública. Dado que en el caso de autos el municipio no actuó frente al arrendatario en su condición de autoridad pública, sino como administrador privado, el Finanzgericht considera que aquél tiene la condición de empresario y que puede invocar directamente la Sexta Directiva.

13 El Finanzamt Augsburg-Stadt interpuso recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Permite el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE a los Estados miembros tratar actividades exentas del impuesto realizadas por organismos de Derecho público, que puedan, sin embargo, optar por su tributación, como actividades realizadas en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando dichos organismos las ejerzan del mismo modo y con sujeción a las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados?

- 2) Si se diera una respuesta negativa a la primera cuestión: ¿Puede restringirse el alcance del derecho de optar por la tributación, con arreglo al párrafo segundo del punto C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE, de manera que actividades contempladas en el párrafo primero del punto C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE, sólo puedan, cuando las ejercen organismos de Derecho público, ser tratadas como actividades empresariales si se cumplen determinados requisitos?

- 3) Si también esta cuestión merece respuesta negativa: ¿Puede un organismo de Derecho público invocar la aplicabilidad directa de los apartados 1 y 2, en relación con el apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE, para oponerse a la aplicación de una disposición nacional, incluso cuando la aplicación de la citada disposición de la Directiva acarrearía consecuencias en efecto indirectamente favorables a través de la deducción, pero desfavorables por lo demás?»

En cuanto a la primera cuestión

14 La Comisión observa que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros tratar como no sujetos al impuesto a

determinados organismos de Derecho público que, según el sistema de dicha Directiva, deberían, en principio, ser considerados como sujetos pasivos, cuando sus actividades estén exentas del impuesto con arreglo al artículo 13 de la misma Directiva. Ambas soluciones, esto es, no atribuir a los organismos de Derecho público la condición de sujeto pasivo o reconocerles dicha cualidad y eximirlos del impuesto, conducen al mismo resultado.

- 15 Sin embargo, como disposición que establece excepciones al sistema general establecido por la Sexta Directiva, el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 debe, según la Comisión, ser objeto de interpretación estricta y aplicarse a las actividades que el artículo 13 exime del impuesto únicamente en la medida en que las disposiciones de este último relacionan expresamente dichas actividades con los organismos de Derecho público.

- 16 Por consiguiente, la Comisión estima que los Estados miembros no están autorizados, con arreglo al párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, a excluir de la sujeción al impuesto a los organismos públicos por lo que respecta a las actividades que, como el alquiler de bienes inmuebles, no cumplen el requisito indicado en el apartado anterior.

- 17 A tal respecto, hay que recordar en primer lugar que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados (sentencias de 17 de octubre de 1989, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda* y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, y de 15 de mayo de 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino* y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8).

- 18 En el caso del litigio principal, no se desprende de los autos que el municipio haya actuado en ejercicio de la autoridad pública en el sentido del párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Al contrario, resulta que la actividad arrendaticia fue ejercida con sujeción a condiciones jurídicas idénticas a las de los operadores económicos privados. Esta disposición no permite, por lo tanto, negar al municipio la condición de sujeto pasivo.
- 19 No obstante, ha de tomarse como referencia el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva que, aparte de las actividades de los organismos de Derecho público no sujetos al impuesto en virtud del párrafo primero de esta disposición, deja a los Estados miembros la facultad de considerar como actividades de la autoridad pública las que estén exentas del impuesto en virtud del artículo 13 de la Directiva y, por consiguiente, de excluir de la condición de sujeto pasivo en relación con dichas actividades a los organismos de Derecho público.
- 20 Dado que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva no efectúa distinción alguna en el seno de dichas actividades, los Estados miembros están autorizados a excluir de la condición de sujeto pasivo a los organismos de Derecho público que ejerzan actividades exentas con arreglo al artículo 13 de la misma Directiva, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.
- 21 En la medida en que, en virtud del párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, se considere que un organismo público ha ejercido una actividad en ejercicio de la autoridad pública, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, en su caso, si se cumplen los requisitos del párrafo segundo de dicha disposición.
- 22 En virtud de lo expuesto, procede responder a la primera cuestión que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar que las actividades enumeradas en el artículo 13 de la Directiva se ejercen por organismos de Derecho público en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.

En cuanto a las cuestiones segunda y tercera

- 23 Dado que las cuestiones segunda y tercera sólo se plantearon para el caso de que se diera respuesta negativa a la primera cuestión, es innecesario examinarlas.

Costas

- 24 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha 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 Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 21 de marzo de 1995, declara:

El párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 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 permite a los Estados miembros considerar que las actividades enumeradas en el artículo 13 de la Directiva se ejercen por organismos de Derecho público en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.

Mancini

Murray

Kakouris

Kapteyn

Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de febrero de 1997.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

G. F. Mancini

Sentencia del TJUE, asunto C-202/90, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Ayuntamiento de Sevilla y Recaudadores de Tributos de las zonas Primera y Segunda

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. Tesauero;

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 Bastarreche 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

Sentencia del TJUE, asunto C-4/89, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Comune di Carpaneto Piacentino y otros y Ufficio Provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
15 de mayo de 1990 *

En el asunto C-4/89,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Comune di Carpaneto Piacentino y otros,

y

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 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 Primera),

integrado por Sir Gordon Slynn, Presidente de Sala, y los Sres. R. Joliet y G. C. Rodríguez Iglesias, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo

Secretaría: Sra. D. Louterman, administradora principal

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Ayuntamiento de Carpaneto Piacentino y otros, por los Sres. Francesco Tesauro y Michele Avantaggiati, Abogados;

* Lengua de procedimiento: italiano.

— en nombre de la República Italiana, por el Profesor Luigi Ferrari Bravo, Jefe del Servicio de lo contencioso diplomático del Ministerio de Asuntos Exteriores, asistido por el Sr. Franco Favara, Avvocato dello Stato, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agente,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 6 de marzo de 1990,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de marzo de 1990,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 22 de diciembre de 1988, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de enero de 1989, la Commissione tributaria de primo grado di Piacenza planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, algunas cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 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, «Sexta Directiva»).
- 2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Municipio de Carpaneto Piacentino, además de otros once municipios que intervinieron en apoyo de las pretensiones de éste, y el Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto de Piacenza, sobre la calificación a efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las operaciones que se indican a continuación, desarrolladas por los ayuntamientos: concesión de espacios y nichos en los cementerios, cesión de accesorios y objetos varios para nichos, cesión de solares para construcciones de carácter social, así como la concesión de derechos de superficie sobre solares para dicho tipo de construcción, participación en los gastos de instalación de una traída de aguas, ingresos procedentes del alquiler de la gestión de la báscula pública, venta de material hidráulico usado, ventas de restos de materiales de carreteras y cesión de leña procedente de la poda de árboles de las calles.

- 3 Con el fin de resolver el presente litigio, la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza decidió suspender el procedimiento y solicitar al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que, con carácter prejudicial, se pronuncie sobre las cuestiones siguientes:

«El legislador italiano para adaptar su propio régimen del IVA a las disposiciones comunitarias, con arreglo al artículo 1 de la Sexta Directiva, ¿está obligado:

- a) a establecer el principio general contenido en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, precisando los criterios específicos que sirven para definir las actividades ejercidas por los municipios “en el ejercicio de sus funciones públicas”, con referencia al concepto de “función administrativa”, según ha sido definido, en los distintos sectores de las actividades municipales, por el Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, adoptado en ejecución de la Ley de Delegación nº 382/1985, aplicando el artículo 118 de la Constitución;
 - b) a excluir, en consecuencia, de la categoría de actividades comerciales, todas aquellas que, *ex lege*, deben ser consideradas como ejercicio de “funciones administrativas” con arreglo al Decreto nº 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, y demás disposiciones legales que allí se señalan;
 - c) a no sujetar al IVA, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, las actividades que el municipio efectúe con carácter facultativo (gestión de determinados servicios públicos) cuando aquellas no provoquen distorsiones de cierta importancia de la competencia, en la medida en que los mismos servicios también pueden ser realizados por particulares, como sucede, por ejemplo, en la gestión de las farmacias en la mayor parte de los municipios, y precisar en consecuencia los oportunos límites cuantitativos;
 - d) a fijar un umbral de no sujeción, con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, para las actividades públicas mencionadas en el anexo D de la Sexta Directiva (excepto la distribución de agua, que, por ser obligatoria, es expresión del ejercicio de una función administrativa)?»
- 4 Todas las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, cuyo texto es el siguiente:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones, deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la Autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

5 Para una más amplia exposición de los hechos y del contexto jurídico del procedimiento principal, del desarrollo del procedimiento así como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, esta 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.

6 Con carácter liminar, procede poner de relieve que las cuestiones planteadas en el presente asunto son sustancialmente idénticas a las que dieron lugar a la sentencia de este Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 1989 (Comune Carpaneto Piacentino y Comune de Rivergaro, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. 1989, p. 3233).

Sobre las cuestiones primera y segunda

7 Las cuestiones primera y segunda se refieren a la interpretación del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

- 8 Procede recordar que, en el citado asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades que se desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de dicha disposición son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Incumbe a cada Estado miembro escoger la técnica normativa adecuada para adaptar su Derecho nacional a la regla de no sujeción que establece dicha disposición.
- 9 El único aspecto nuevo que se suscita en el presente asunto se refiere a la determinación de si las «funciones administrativas» que ejercen los municipios italianos, en virtud del Decreto n° 616 del Presidente de la República, de 24 de julio de 1977, deben considerarse como actividades ejercidas por los municipios «en el ejercicio de sus funciones públicas», quedando, en consecuencia, no sujetas al IVA.
- 10 Sobre el particular, procede recordar que, según la citada sentencia de 17 de octubre de 1989 (asuntos acumulados 231/87 y 129/88, apartado 15), las modalidades de desarrollo de las actividades son las que permiten determinar el alcance de la no sujeción de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que dicha disposición supedita la no sujeción de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen «en el ejercicio de sus funciones públicas», excluye de la no sujeción las actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.
- 11 La caracterización como «funciones administrativas», por parte del legislador nacional, de determinadas actividades desarrolladas por los municipios puede constituir un indicio de que dichas actividades se hallan sometidas a un régimen de Derecho público. Sin embargo, según la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, corresponde al Juez nacional calificar oportunamente las actividades de que se trata teniendo en cuenta el criterio establecido por este Tribunal de Justicia.
- 12 Por consiguiente debe contestarse a las cuestiones primera y segunda que el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el

sentido de que las actividades que se desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de dicho precepto son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollan en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Corresponde al Juez nacional calificar las actividades de que se trate en función de dicho criterio.

Sobre la tercera cuestión

- 13 Para contestar esta cuestión, basta recordar que, en la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, este Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a someter a tributación a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pueda dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no sujeción.

Sobre la cuarta cuestión

- 14 Para contestar a esta cuestión baste recordar que, en la citada sentencia de 17 de octubre de 1989, el Tribunal de Justicia declaró que el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de la sujeción de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.

Costas

- 15 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Italiana 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 en el 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 Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza mediante resolución de 22 de diciembre de 1988, declara:

- 1) El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades que se desarrollan «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de dicho precepto son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollan en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados. Corresponde al Juez nacional calificar las actividades de que se trate en función de dicho criterio.
- 2) El párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a someter a tributación a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por los particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pueda dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no sujeción.
- 3) El párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de sujeción de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.

Slynn

Joliet

Rodríguez Iglesias

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de mayo de 1990.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Primera

Gordon Slynn

**Sentencia del TJUE, en los asuntos acumulados C-129/88 y C-231/87,
Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Ufficio
distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) y
Comune di Carpaneto Piacentino; y, entre Comune di Rivergaro y
otros veintitrés municipios y Ufficio Provinciale imposta sul valore
aggiunto di Piacenza**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

17 de octubre de 1989 *

En los asuntos acumulados 231/87 y 129/88,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Commissione tributaria di secondo grado y la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichas comisiones entre

en el asunto 231/87

Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza)

y

Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

y

en el asunto 129/88

Comune di Rivergaro y otros veintitrés municipios

y

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388 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,

* Lengua de procedimiento: italiano.

integrado por los Sres. O. Due, Presidente; Sir Gordon Slynn y F. A. Schockweiler, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, R. Joliet, T. F. O'Higgins, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias y F. Grévisse, Jueces,

Abogado General: Sr. J. Mischo

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

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la República Italiana, en ambos asuntos, por el Sr. L. Ferrari Bravo, Jefe del Servicio de lo contencioso diplomático, en calidad de Agente, asistido por el Sr. F. Favara, Avvocato dello Stato,
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, en ambos asuntos, por el Sr. E. Traversa, miembro de su Servicio Jurídico,
- en nombre del comune di Carpaneto Piacentino, en el asunto 231/87, por los Sres. V. Pototschnig, F. Tesauero y M. Avantaggiati, Abogados,
- en nombre del Gobierno de los Países Bajos, en el asunto 129/88, por el Sr. H. J. Heinemann, Secretario General del Ministerio de Asuntos Exteriores,
- en nombre del comune di Piacenza, en el asunto 129/88, por los Sres. F. Capelli y F. Tesauero, Abogados,
- en nombre del comune di Rivergaro y otros veintitrés municipios, en el asunto 129/88, por los Sres. F. Tesauero, M. Avantaggiati y F. Mancini, Abogados,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 1 de febrero de 1989,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de marzo de 1989,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resoluciones de 8 de mayo de 1987 y 28 de abril de 1988, recibidas en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 1987 y el 4 de mayo de 1988, respectivamente, la Commissione tributaria di secondo grado y la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza plantearon, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388 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, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, l'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) y el comune di Carpaneto Piacentino, y, por otra parte, el comune di Rivergaro así como otros veintitrés municipios que intervienen en apoyo de sus pretensiones y el Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza, sobre la calificación a los efectos del sometimiento al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las siguientes operaciones ejercidas por los municipios: la concesión de emplazamientos, nichos y capillas funerarias, la concesión del derecho de superficie y la cesión en pleno dominio de terrenos dentro del marco de ayudas a la construcción de inmuebles destinados a viviendas; la privatización y la cesión de un tramo de carretera; el suministro de agua; la concesión de la gestión del pesaje público; la cesión de la madera procedente de la tala, y la cesión de accesorios para nichos funerarios.
- 3 A fin de resolver estos litigios los órganos jurisdiccionales nacionales decidieron someter el asunto al Tribunal de Justicia con carácter prejudicial.
- 4 En el asunto 231/87, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional son las siguientes:
 - «1) Si el principio que establece el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva según el cual las actividades llamadas “institucionales” no están sujetas al IVA, es directamente aplicable a falta de una normativa nacional específica.

- 2) Si mediante la expresión “actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas” que figura en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, antes citado, el legislador comunitario ha querido definir las actividades que las autoridades públicas ejercen directa y exclusivamente en virtud de su poder soberano, aunque fuere derivado.
 - 3) Si, una vez establecido que las actividades institucionales son ejercidas exclusivamente por las autoridades públicas, la expresión “tales actividades” que figura en el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 se refiere a las operaciones residuales relativas a los servicios públicos que en Italia están reguladas por el Real Decreto nº 2578 de 15 de octubre de 1925.
 - 4) Si debe interpretarse el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 en el sentido de que obliga a los Estados miembros a introducir en su legislación fiscal el criterio de “distorsión grave de la competencia” para someter a gravamen las operaciones contempladas en el citado párrafo.
 - 5) Si el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4, que prevé que los organismos públicos tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante, debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a introducir en su legislación fiscal el criterio del volumen “no insignificante”.»
- 5 En el asunto 129/88, el órgano jurisdiccional nacional planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Son inmediata y directamente aplicables las disposiciones comunitarias previstas en el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva CEE relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido?
 - 2) ¿Estaba obligado el legislador italiano, con arreglo al artículo 1 de la citada Directiva, a fin de adaptar su sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - a) A implantar el principio general establecido en el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva CEE, precisando los criterios específicos que permitan determinar las actividades ejercidas por los municipios “en el ejercicio de sus funciones públicas”.

- b) A no gravar aquellas actividades públicas que, si bien pueden ser calificadas de comerciales con arreglo a la legislación nacional, revisten el carácter de actividades del poder público.
- c) De conformidad con las disposiciones del párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4, a no gravar de forma alguna las actividades públicas salvo cuando lleven a distorsiones graves dentro del régimen de la libre competencia, precisando los necesarios límites cuantitativos.
- d) De conformidad con las disposiciones del párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, a fijar un umbral de no imposición para las actividades públicas enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva?»

6 Para una más amplia exposición de los hechos y del contexto jurídico de los litigios principales, del desarrollo del procedimiento y de las observaciones presentadas, este Tribunal 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.

7 Todas las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva cuyo tenor literal es el siguiente:

«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.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

- 8 Las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales pueden agruparse fácilmente en cuatro capítulos referidos respectivamente a los párrafos 1, 2 y 3 del apartado 5 del artículo 4 y al efecto directo de esta disposición.

Sobre la interpretación del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva

- 9 La primera cuestión plantea, por una parte, cuáles son las características esenciales de las actividades desarrolladas «en el ejercicio de sus funciones públicas» a las que se refiere el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva y, por otra parte, precisar las obligaciones que esta disposición impone a los Estados miembros.
- 10 Es preciso recordar que del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, resulta que en el interior del país únicamente están sometidas al IVA las actividades que tienen carácter económico. El apartado 2 del artículo 4 define el concepto de actividades económicas y engloba todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios.
- 11 En virtud del apartado 1 del artículo 4 serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente cualquiera de estas actividades económicas. Así pues, como excepción a esta norma, el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, cuya interpretación constituye el objeto de esta cuestión, excluye a los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público del concepto de sujeto pasivo en cuanto a algunas de sus actividades, «aun en el supuesto de que con motivo de tales actividades u operaciones, perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones».
- 12 Como señaló el Tribunal de Justicia en las sentencias de 11 de julio de 1985 (Comisión contra República Federal de Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2663) y de 26 de marzo de 1977 (Comisión contra Reino de los Países Bajos, 235/85, Rec. 1977, p. 1485), el análisis de este texto a la luz de los objetivos de la Directiva, pone de manifiesto que deben cumplirse dos requisitos a un tiempo para que la norma de no imposición despliegue sus efectos, a saber, el ejercicio de actividades

por parte de un organismo público y el desarrollo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas.

- 13 Para definir este último requisito no cabe basarse, como se ha mantenido, en el objeto o en el fin de la actividad del organismo público, dado que estos elementos han sido tomados en consideración por otras disposiciones de la Directiva y con otros fines.
- 14 En efecto, el objeto o el fin de determinadas actividades económicas sometidas al ámbito de aplicación del IVA tienen un carácter determinante, por una parte, para restringir los supuestos en que los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA (párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 y anexo D de la Sexta Directiva) y, por otra parte, para determinar las exenciones de que trata el título X de la Directiva. El apartado 1 de la letra A del artículo 13 de este título de la Directiva establece fundamentalmente exenciones a favor de determinadas actividades desarrolladas por organismos de Derecho público o por otros organismos considerados de carácter social por el Estado miembro interesado, en razón de su interés general.
- 15 Del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 dentro del sistema de la Directiva resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen «en el ejercicio de sus funciones públicas», considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.
- 16 De ello se sigue que los organismos de Derecho público a que se refiere el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva desarrollan actividades «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de esta disposición cuando las realizan en el marco del régimen jurídico que les es propio. Por el contrario, cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, no puede considerarse que desarrollan actividades «en el ejercicio de sus funciones públicas». Corresponde al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio.

- 17 Por lo que respecta a la adaptación de los Derechos nacionales a la norma del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, debe recordarse que, al tratarse de una obligación de resultado impuesta por una Directiva, incumbe a cada Estado miembro, en virtud del párrafo 3 del artículo 189, elegir la forma y los medios apropiados para alcanzar este resultado.
- 18 De ello se sigue que, si bien los Estados miembros están obligados a garantizar que las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas no sean gravadas siempre que no estén comprendidas en las excepciones previstas en los párrafos 2 y 3, tienen la facultad de elegir, a este respecto, la técnica normativa que les parezca más apropiada. Así, pueden, por ejemplo, bien limitarse a reproducir en la legislación nacional la fórmula empleada en la Sexta Directiva o una expresión equivalente, bien establecer una lista de actividades cuyo ejercicio por los sujetos de Derecho público no determina que deban ser considerados sujetos pasivos del IVA.
- 19 Procede pues responder a la primera cuestión que el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades desarrolladas por los organismos públicos «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de esta disposición son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Corresponde a cada Estado miembro elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la norma de no imposición establecida por dicho precepto.

Sobre el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva

- 20 La segunda cuestión pretende, por una parte, precisar el alcance de la expresión «tales actividades u operaciones» empleada en el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva y, por otra parte, determinar si los Estados miembros están obligados a introducir literalmente en su legislación fiscal el criterio de «distorsión grave de la competencia» previsto por esta disposición o a establecer límites cuantitativos de cara a la adaptación del Derecho nacional a este criterio.
- 21 Procede destacar, en primer lugar, que tanto de la redacción como de la estructura del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva resulta que la expresión «tales actividades u operaciones» utilizada en el párrafo 2, se refiere a las actividades u

operaciones previstas en el párrafo 1, es decir, a las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, con exclusión de las actividades ejercidas por estos organismos en calidad de sujetos de Derecho privado, como se ha indicado anteriormente.

22 Procede observar seguidamente que el párrafo 2 de esta disposición establece una excepción a la norma de no imposición de los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas, en la medida en que el hecho de no gravarlas lleve a distorsiones graves de la competencia. Tiene en cuenta por tanto, a fin de asegurar la neutralidad del impuesto, el objetivo primero de la Sexta Directiva, la situación en que los organismos de Derecho público ejercen, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades que pueden ser también realizadas, en competencia con ellos, por particulares bajo un régimen de Derecho privado o también en régimen de concesiones administrativas.

23 En esta situación, los Estados miembros están obligados, con arreglo al párrafo 3 del artículo 189 a garantizar la imposición de los organismos de Derecho público cuando el hecho de no gravarlos pueda producir distorsiones graves de la competencia. Por el contrario, no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.

24 Procede pues responder a la segunda cuestión que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.

Sobre la interpretación del párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva

- 25 La tercera cuestión plantea si el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante de las operaciones como requisito para considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las operaciones enunciadas en el anexo D de la Directiva y si deben, a tal fin, fijar un umbral de no imposición.
- 26 Procede destacar que, al establecer que en cualquier caso los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante, la citada disposición impone una limitación a la norma de no imposición de estos organismos, que se suma a las limitaciones que resultan del requisito establecido en el párrafo 1, a saber, que se trate de actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas, y de la excepción prevista en el párrafo 2 cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos en cuanto a estas actividades lleve a distorsiones graves de la competencia. El párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 pretende garantizar que determinadas categorías de actividades económicas cuya importancia resulta de su objeto no sean excluidas del IVA por ser desarrolladas por organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 27 Sin embargo, la obligación de considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades previstas en el anexo D de la Directiva sólo se impone a los Estados miembros cuando el volumen de las actividades de que se trata no sea insignificante. Habida cuenta de la estructura de la disposición considerada, debe interpretarse ésta en el sentido de que se reconoce a los Estados miembros la facultad de excluir de la sujeción obligatoria al IVA las actividades enumeradas en el anexo D cuando el volumen de éstas sea insignificante, pero que no están obligados a hacer uso de esta facultad. Tampoco están obligados, por consiguiente, a fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata.
- 28 Procede pues responder a la cuestión planteada que el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de la imposición de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.

Sobre el efecto directo del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva

- 29 La cuarta cuestión plantea si un organismo de Derecho público puede invocar el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva para oponerse a la aplicación de una disposición nacional que le atribuya la condición de sujeto pasivo del IVA en cuanto a una actividad, desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas, que no figure en el anexo D de la Sexta Directiva y cuando el hecho de no considerarlo como sujeto pasivo no pueda llevar a distorsiones graves de la competencia.
- 30 Según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia (véase, fundamentalmente, sentencia de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. 1982, p. 53) en todos aquellos casos en que las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, estas disposiciones pueden ser invocadas si no se han adoptado medidas de aplicación, dentro de los plazos señalados, contra cualquier disposición nacional no conforme con la Directiva, o también siempre que aquéllas se refieran a derechos que los particulares pueden hacer valer frente al Estado.
- 31 Debe ponerse de manifiesto que el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva responde a estos criterios, habida cuenta que los organismos y las actividades para las que opera la norma de no sujeción al IVA están claramente determinados en él. Los organismos de Derecho público que, en este contexto, deben equipararse a los particulares, pueden acogerse fundamentalmente a la norma de no imposición en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, y que no figuren en el anexo D de la Directiva.
- 32 Esta conclusión no puede verse invalidada por el hecho de que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva prevea la sujeción obligatoria al IVA de las actividades cuya no imposición llevaría a distorsiones graves de la competencia. En efecto, esta limitación a la norma de no imposición sólo tiene carácter eventual y, si bien es cierto que su aplicación supone una valoración de circunstancias económicas, esta valoración no escapa al control jurisdiccional.
- 33 Procede pues responder a la cuarta cuestión que un organismo de Derecho público puede invocar el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva para oponerse a la aplicación de una disposición nacional que le considere sujeto pasivo del IVA en

cuanto a una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas que no figure en el anexo D de la Sexta Directiva cuando el hecho de no considerarlo sujeto pasivo no pueda llevar a distorsiones graves de la competencia.

Costas

- 34 Los gastos efectuados por el Gobierno de la República Italiana, el Gobierno de los Países Bajos y 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 en el 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,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Commissione tributaria di secondo grado y la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, mediante resoluciones de 8 de mayo de 1987 y de 28 de abril de 1988, respectivamente, decide declarar que:

- 1) El párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las actividades desarrolladas «en el ejercicio de sus funciones públicas» en el sentido de esta disposición son aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Corresponde a cada Estado miembro elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la norma de no imposición establecida por dicho precepto.
- 2) El párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.

- 3) El párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no impone a los Estados miembros la obligación de adaptar su legislación fiscal al criterio del volumen no insignificante como requisito de la imposición de las operaciones enumeradas en la lista del anexo D.
- 4) Un organismo de Derecho público puede invocar el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva para oponerse a la aplicación de una disposición nacional que le considere sujeto pasivo del IVA en cuanto a una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas que no figure en el anexo D de la Sexta Directiva cuando el hecho de no considerarlo sujeto pasivo no pueda llevar a distorsiones graves de la competencia.

Due	Slynn	Schockweiler	Mancini	Joliet
O'Higgins	Moitinho de Almeida	Rodríguez Iglesias	Grévisse	

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de octubre de 1989.

El Secretario
J.-G. Giraud

El Presidente
O. Due

Sentencia del TJUE, asunto C-102/86, Comisión de las Comunidades Europeas en el litigio entre Apple and Pear Development Council y Commissioners of Customs and Excise

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
8 de marzo de 1988 *

En el asunto 102/86,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la House of Lords destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Apple and Pear Development Council

y

Commissioners of Customs and Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. O. Due, Presidente de Sala; T. Koopmans, K. Bahlmann, C. Kakouris y T. F. O'Higgins, Jueces,

Abogado General: Sir Gordon Slynn
Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Apple and Pear Development Council, parte demandante, por los Sres. Andrew Park. QC, y Gerald Barling, Barrister, por designación de Buss Murton Partnership, Solicitors,

* Lengua de procedimiento: inglés.

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. H. R. L. Purse, Treasury Solicitor's Department, asistido por los Sres. J. Laws y R. Jay, Barristers,
- en nombre del Gobierno de la República Federal de Alemania, en la fase escrita, por el Sr. Martin Seidel y, en la fase oral, por el Sr. W. Krapp,
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por su Consejero Jurídico, Sr. Johannes Føns Buhl,

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 11 de junio de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 28 de octubre de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 20 de marzo de 1986, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de abril siguiente, la House of Lords planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 2 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio ante dicho órgano jurisdiccional entre el Apple and Pear Development Council (en lo sucesivo, «Council»), organismo público, y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») y que trata sobre una decisión de los Commissioners en cuya

virtud el Council no podía deducir a efectos del IVA el impuesto soportado con ocasión de las prestaciones que se le habían suministrado en el marco de sus actividades financiadas mediante exacciones obligatorias impuestas a los productores profesionales de manzanas y de peras en Inglaterra y en el País de Gales (en lo sucesivo, «productores»). El Council impugnó esta decisión ante un value added tax tribunal, que declaró fundado el recurso. Posteriormente, esta sentencia fue objeto de sucesivos recursos hasta la House of Lords.

- 3 El Council se creó en 1966 mediante una orden ministerial adoptada de conformidad con la Industrial Organization and Development Act de 1947 a petición de los productores. Una Orden ministerial de 6 de mayo de 1980 (la Apple and Pear Development Council Order de 1980, SI nº 623) (en lo sucesivo, «Orden de 1980»), modificada posteriormente, definió las normas actualmente aplicables al Council.
- 4 De los autos se deduce que las funciones del Council se refieren esencialmente a la publicidad, la promoción y la mejora de la calidad de las manzanas y de las peras producidas en Inglaterra y en el País de Gales.
- 5 La Orden de 1980 autoriza al Council a imponer a los productores una exacción anual obligatoria cuyo tipo no puede exceder, bien un determinado límite por hectárea plantada de manzanos o perales, bien, en determinadas circunstancias, un determinado límite fijado por grupo de 50 manzanos o perales plantados en el terreno de un productor. La finalidad de tales exacciones es permitir al Council subvenir a los gastos en que incurre o pueda incurrir en el ejercicio de sus funciones.
- 6 Por considerar que el litigio planteaba cuestiones de interpretación del Derecho comunitario, la House of Lords suspendió el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre la cuestión prejudicial siguiente:

«El ejercicio por el Apple and Pear Development Council de las funciones que le atribuye el artículo 3 del Apple and Pear Development Council Order de 1980 (SI nº 623) (modificado por el Apple and Pear Development Council [Amendment] Order de 1980 [SI nº 2001]) y el hecho de imponer a los productores, en virtud de su apartado 1 del artículo 9, una exacción anual a fin de permitir al Council subvenir a los gastos de orden administrativo o de otro tipo en que incurre o pueda

incurrir en el ejercicio de dichas funciones, ¿constituyen “prestaciones de servicios realizadas a título oneroso” en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva 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?»

7 El principio y el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva dispone que:

«Estarán sujetos 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 [...].»

8 De los autos se deduce que la House of Lords considera que el Council es un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva.

9 Para una más amplia exposición de los hechos, del procedimiento y de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, 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.

10 A fin de responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional, es necesario interpretar el principio y el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, y para ello es importante, teniendo en cuenta la finalidad legislativa común a la Sexta Directiva y a la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, 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 del impuesto sobre el valor añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6) (en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Segunda Directiva.

- 11 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia declaró en su sentencia de 5 de febrero de 1981 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. 1981, p. 445) que debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que una prestación de servicios sea gravable en el sentido de la Segunda Directiva.
- 12 Procede pues declarar que el concepto de prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del principio y apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.
- 13 Se plantea entonces la cuestión de si hay una relación directa entre el ejercicio de sus funciones por el Council y las exacciones obligatorias que impone a los productores.
- 14 A este respecto, se deduce de la resolución de remisión que las funciones del Council afectan a los intereses comunes de los productores. En la medida en que presta servicios, los beneficios que se derivan de éstos benefician al conjunto del sector considerado. Si los productores individuales de manzanas y de peras obtienen beneficios, lo hacen indirectamente a través de los que redundan de manera general en beneficio de todo el sector. A este respecto, procede señalar que, en determinadas circunstancias, no está excluido que únicamente los productores de manzanas o únicamente los productores de peras puedan obtener un beneficio del ejercicio de actividades específicas por el Council.
- 15 Además, no existe relación entre el nivel de los beneficios que los productores individuales obtienen de los servicios prestados por el Council y el importe de las exacciones obligatorias que deben pagar en virtud de lo dispuesto en la Orden de 1980. Las exacciones, impuestas como obligaciones no contractuales sino legales, son siempre exigibles del productor individual como crédito debido al Council, independientemente de si un servicio específico del Council le reporta o no un beneficio.
- 16 De ello se deduce que las exacciones obligatorias como las impuestas a los productores no constituyen una contraprestación que tenga una relación directa con los beneficios que los productores individuales obtienen a través del ejercicio de sus

funciones por el Council. En estas circunstancias, el ejercicio de dichas funciones no constituye pues prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el sentido del principio y apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva.

- 17 Procede, pues, responder a la cuestión planteada que el ejercicio por el Apple and Pear Development Council de las funciones que se le asignan de conformidad con el artículo 3 del Apple and Pear Development Council Order de 1980 (SI nº 623) (modificado por el Apple and Pear Development Council [Amendment] Order de 1980 [SI nº 2001], y el hecho de imponer a los arboricultores, con arreglo al apartado 1 del artículo 9, una exacción anual a efectos de permitir al citado Council subvenir a los gastos administrativos y de otro tipo en que incurre o pueda incurrir en el ejercicio de sus funciones así definidas, no constituyen «[...] prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso» en el sentido del artículo 2 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.

Costas

- 18 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido, el Gobierno de la República Federal de Alemania y 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 Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por la House of Lords, mediante resolución de 20 de marzo de 1986, declara:

El ejercicio por el Apple and Pear Development Council de las funciones que se le asignan de conformidad con el artículo 3 del Apple and Pear Development Council

Order de 1980 (SI n° 623) (modificado por el Apple and Pear Development Council [Amendment] Order de 1980 [SI n° 2001]), y el hecho de imponer a los arboricultores, con arreglo al apartado 1 del artículo 9, una exacción anual a efectos de permitir al citado Council subvenir a los gastos administrativos y de otro tipo en que incurre o pueda incurrir en el ejercicio de las funciones así definidas, no constituyen «[...] prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» en el sentido del artículo 2 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.

Due

Koopmans

Bahlmann

Kakouris

O'Higgins

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de marzo de 1988.

El Secretario

El Presidente de la Sala Sexta

J. G. Giraud

O. Due

Sentencia del TJUE, asunto C-235/85, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

26 de marzo de 1987 *

En el asunto 235/85,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico, Sr. Johannes Føns Buhl, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Marten Mees, Abogado de La Haya, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. Georges Kremlis, miembro de su Servicio Jurídico, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino de los Países Bajos, representado por el Sr. G. M. Borchardt, Consejero Jurídico adjunto del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de su embajada,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que el Reino de los Países Bajos, al no someter al pago del IVA las funciones públicas ejercidas por los notarios y gerechtsdeurwaarders, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva (IVA),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres. Mackenzie Stuart, Presidente; C. Kakouris y F. Schockweiler, Presidentes de Sala; G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida y G. C. Rodríguez Iglesias, Jueces,

Abogado General: Sr. C. O. Lenz

Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 2 de diciembre de 1986,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de febrero de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de julio de 1985, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, un recurso que tiene por objeto que se declare que, al no someter al pago del IVA las funciones públicas ejercidas por los notarios y gerechtsdeurwaarders (agentes de notificaciones y ejecuciones), remunerados por las personas que utilizan sus servicios, el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 y en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en adelante «Sexta Directiva»).
- 2 Para una más amplia exposición de los hechos, del desarrollo del procedimiento, así como de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal 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.
- 3 Debe precisarse, antes de entrar en materia, que el litigio se centra exclusivamente en la sujeción al IVA de las funciones públicas que los notarios y gerechtsdeurwaarders ejercen por mandato legal, y que las consideraciones que siguen se refieren únicamente a esta faceta de sus actividades.

El carácter económico de las actividades de que se trata

- 4 La Comisión alega que los notarios y los gerechtsdeurwaarders deben considerarse sujetos pasivos del IVA, de conformidad con el artículo 4 de la Sexta Directiva, ya que no puede cuestionarse el hecho de que ambos realizan con carácter independiente, es decir, al margen de todo vínculo de subordinación y bajo su propia responsabilidad jurídica, una actividad económica entendida como actividad permanente de prestación de servicios ejercida a título oneroso.

- 5 El Reino de los Países Bajos replica que los notarios y los gerechtsdeurwaarders no ejercen una actividad sometida a las leyes normales de la economía; sino que, a cambio de una remuneración fijada por ley, prestan servicios a los que deben recurrir obligatoriamente los ciudadanos por razones de interés general.
- 6 Para determinar si los notarios y los gerechtsdeurwaarders deben considerarse sujetos pasivos del IVA en los Países Bajos por sus funciones públicas ejercidas a cambio de una remuneración, conviene que recordemos que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto con las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en el apartado 1 de su artículo 4 como sujeto pasivo a aquél que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.
- 7 El apartado 2 del artículo 4 define el concepto de actividades económicas como aquéllas que engloban todas las actividades propias de un fabricante, de un comerciante o de un prestatario de servicios, incluido el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.
- 8 El análisis de estas funciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, en la medida en que se contemplan todas las prestaciones de servicios de las profesiones liberales, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados.
- 9 A la vista de la amplitud del ámbito de aplicación del concepto de actividades económicas, que engloba todas las actividades de las profesiones liberales, sin que exista reserva alguna en favor de las profesiones reguladas por ley, procede hacer constar que, en los Países Bajos, los notarios y los gerechtsdeurwaarders desempeñan una actividad económica en el sentido propio de la Sexta Directiva, en la medida en que, de manera permanente y a cambio de una remuneración, prestan servicios a particulares.
- 10 A la vista del carácter objetivo del concepto de actividades económicas, carece de interés que las actividades de los notarios y gerechtsdeurwaarders consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal.

- 11 Las exenciones del IVA que el artículo 13 de la Sexta Directiva establece expresamente en favor de ciertas actividades de interés general, entre otros supuestos, así como la facultad conferida a los Estados miembros por la letra *b* del apartado 3 del artículo 28, en relación con el anexo F, de mantener transitoriamente la exoneración para determinadas operaciones, entre las que se encuentran las prestaciones de servicios efectuadas por abogados y otros profesionales liberales, ponen de manifiesto que todas las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por miembros de profesiones liberales y asimiladas están sujetas, en principio, al pago del IVA.

El ejercicio de estas actividades con carácter independiente

- 12 Aun en el supuesto de que deba considerarse que los notarios y los *gerechtsdeurwaarders* ejercen una actividad económica, el Reino de los Países Bajos estima que no puede tratarse de ninguna manera de una actividad independiente; puesto que dichos profesionales son nombrados por la Corona, que están subordinados a un control disciplinario por parte de la autoridad pública y que, en el ejercicio de sus funciones públicas, las condiciones de trabajo y de remuneración se determinan por ley.
- 13 La Comisión replica que, en los Países Bajos, los notarios y los *gerechtsdeurwaarders* ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad personal, sin que se encuentren en una relación de dependencia respecto de un empresario.
- 14 Si bien el apartado 4 del artículo 4 excluye del gravamen a quienes están vinculados a un 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, es preciso hacer constar, sin embargo, 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.

- 15 Procede, por lo tanto, hacer constar que, en los Países Bajos, los notarios y gerechtsdeurwaarders deben considerarse sujetos pasivos del IVA en el sentido propio de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, puesto que, en calidad de profesionales independientes, ejercen actividades económicas que consisten en prestaciones de servicios a terceros, en contrapartida de las que perciben, por su propia cuenta, una remuneración.

La exención del IVA en favor de los organismos de Derecho público

- 16 En apoyo de su defensa, el Reino de los Países Bajos afirma que, aun admitiendo que los notarios y gerechtsdeurwaarders ejercen actividades económicas en el sentido propio de los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, deben beneficiarse, en cualquier caso, de la exención prevista en el apartado 5 del artículo 4 en favor de los organismos de Derecho público, condición que debería serles reconocida. Este precepto no debe interpretarse en función del criterio formal relativo a la organización de las actividades ejercidas, sino en función de su naturaleza; a este respecto, no cabe duda alguna, según dicho Gobierno, de que los notarios y los gerechtsdeurwaarders realizan actos que, por su propia naturaleza, participan de la autoridad pública.
- 17 La Comisión alega que, a la vista del espíritu que informa el IVA, un impuesto global y general sobre consumo, se impone una interpretación restrictiva del apartado 5 del artículo 4. Dicha exención sólo contempla los actos realizados por organismos de Derecho público en relación directa con las competencias y atribuciones fundamentales de la autoridad pública; y no las actividades que, por su propia naturaleza, pueden ser ejercidas por particulares con un fin lucrativo.
- 18 Para examinar si, en los Países Bajos, los notarios y gerechtsdeurwaarders deben beneficiarse, por lo que respecta a sus funciones públicas, de la exención prevista en el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, procede situar esta exención en el contexto general del sistema común del IVA instituido por la Sexta Directiva.
- 19 Como se ha hecho constar con ocasión del análisis del concepto de actividades económicas, la Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben ser expresas y precisas.

- 20 Procede hacer constar, a este respecto, que el apartado 5 del artículo 4 únicamente prevé una exención en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas.
- 21 El análisis de este precepto a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la exención; a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública; lo que, por una parte, significa que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/República Federal de Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2663) y, por otra, 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.
- 22 Por consiguiente, en caso de que proceda considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen, en el desempeño de sus funciones públicas, prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, ello no implica que tanto los notarios como los gerechtsdeurwaarders puedan beneficiarse de la exención prevista en el apartado 5 del artículo 4, dado que, en efecto, estas actividades las ejercen no en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la administración pública, sino en tanto que actividades económicas independientes, ejercidas en el marco de una profesión liberal.
- 23 Procede hacer constar, por lo tanto, que el Reino de los Países Bajos, al no someter al régimen del IVA las funciones públicas desempeñadas por los notarios y gerechtsdeurwaarders, que son remunerados por las personas que utilizan sus servicios, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2 y de los apartados 1, 2 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

Costas

- 24 A tenor de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos formulados por los Países Bajos, procede condenarles en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

- 1) Declarar que, al no someter al régimen del IVA las funciones públicas desempeñadas por los notarios y gerechtsdeurwaarders, el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 2 y en los apartados 1, 2 y 4 del artículo 4 de la Directiva 77/388 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.
- 2) Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de marzo de 1987.

El Secretario

P. Heim

El Presidente

A. J. Mackenzie Stuart

**Sentencia del TJUE, asunto C-107/84, Commission of the European
Communities versus Federal Republic of Germany**

JUDGMENT OF THE COURT

11 July 1985 *

In Case 107/84

Commission of the European Communities, represented by its Legal Advisers, David Gilmour and Friedrich-Wilhelm Albrecht, acting as Agents, with an address for service in Luxembourg at the office of Georges Kremlis, a member of its Legal Service, Jean Monnet Building, Kirchberg,

applicant,

v

Federal Republic of Germany, represented by Martin Seidel, *Ministerialrat*, and Professor Albert Bleckmann, acting as Agents, with an address for service in Luxembourg at its Embassy, 20-22 Avenue Emile Reuter,

defendant,

APPLICATION for a declaration under Article 169 of the EEC Treaty that the Federal Republic of Germany, by exempting from value-added tax the services provided by transport undertakings for the *Deutsche Bundespost* [Federal German Postal Service] by virtue of statutory provisions, has failed to fulfil its obligations under the EEC Treaty,

THE COURT

composed of: Lord Mackenzie Stuart, President, O. Due (President of Chamber), P. Pescatore, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann and Y. Galmot, Judges,

Advocate General: M. Darmon,
Registrar: J. A. Pompe, Deputy Registrar

after hearing the Opinion of the Advocate General delivered at the sitting on 5 June 1985,

gives the following

* Language of the Case: German.

JUDGMENT

(The account of the facts and issues which is contained in the complete text of the judgment is not reproduced)

Decision

- 1 By application lodged at the Court Registry on 16 April 1984 the Commission of the European Communities brought an action under Article 169 of the EEC Treaty for a declaration that, by exempting from value-added tax 'the services provided by transport undertakings for the *Deutsche Bundespost* by virtue of statutory provisions', the Federal Republic of Germany has failed to fulfil its obligations under the EEC Treaty.

- 2 In using those words the Commission repeated the wording of Paragraph 4 (7) of the *Umsatzsteuergesetz* [German Law on turnover taxes] of 26 November 1979 (*Bundesgesetzblatt* I, p. 1953). The Commission considers that that provision provides for an exemption wider than that permitted by Article 13 (entitled 'Exemptions within the territory of the country') of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value-added tax: uniform basis of assessment (Directive No 77/388, Official Journal 1977, L 145, p. 1, hereinafter referred to as 'the directive'). The first paragraph of subheading A of Article 13 (entitled 'Exemptions for certain activities in the public interest') provides that 'Member States shall exempt ... (a) the supply by the public postal services of services other than passenger transport and telecommunications thereto, and the supply of goods incidental thereto'.

- 3 In support of its application the Commission argues essentially that the list of exemptions in Article 13 of the directive is exhaustive, that, according to the wording of 13 A (1) (a), the exemption relates only to the supply of services by others *by* the public postal services, and not to the supply of services by others *for* the public postal services, and that the exemption is not justified by any other provision of Article 13.

4 The Government of the Federal Republic of Germany disputes the textual interpretation adopted by the Commission. Although it is true that, in the German-language version of the provision, the expression '*die öffentlichen Posteinrichtungen*' appears to refer to the postal authority itself, the equivalent expression in the French-language version, namely '*les services publics postaux*' could equally be interpreted as referring to the whole of the activities undertaken in pursuance of the objectives of a postal system. If the provision is interpreted in that way, it does not prohibit the granting of an exemption for the aforesaid activities where they are not carried out directly by the postal authority, in this case the *Deutsche Bundespost*, but are carried out on behalf of that authority by other undertakings, in this case the *Deutsche Bundesbahn* [Federal German Railways] and the airline *Luftbansa*. Since the wording of the provision is therefore not identical in all the language versions, it should be interpreted in the light of the general scheme and purpose of the rules of which it is part.

5 As regards the general scheme of the relevant provisions of the directive, the German Government contends, first, that the exemptions provided for in the other provisions of Article 13 A (1) concern particular activities defined by reference to the objectives pursued. It would be completely inconsistent with the scheme of paragraph (1) to regard the wording of subparagraph (a) as referring solely to the activities of certain organizations and not to all the activities undertaken in pursuance of the objectives of the postal service.

6 Secondly, the German Government maintains that the interpretation proposed by the Commission would deprive subparagraph (a) of any meaning, since the public postal service, as a body governed by public law, is already exempt under Article 4 (5) of the directive and since passenger transport and telecommunications are excluded from that exemption by Annex D thereto, to which Article 4 (5) refers.

7 As regards the aim of the exemptions provided for by Article 13 A (1) of the directive, the German Government contends that that provision is intended to grant a general exemption for certain activities carried out in the public interest in order to avoid an increase in the price of services provided in connection with those activities. It would be inconsistent with that aim to tax transport services provided on behalf of the *Deutsche Bundespost* when they are performed for the same purposes as the activities engaged in directly by the *Bundespost*.

- 8 The German Government observes that the directive is not intended to harmonize the legislation of the Member States concerning the postal system but leaves them free to determine the way in which that system is to be organized. The interpretation put forward by the Commission would lead either to *de facto* harmonization or to unequal treatment of the Member States, depending on the manner in which their postal services were organized; that would be contrary to the directive's main objective, namely the establishment of a uniform basis of assessment and the collection of the Community's own resources on a comparable basis in all the Member States.
- 9 According to the German Government, the only method of ensuring observance of the principle of equality and of giving the provision at issue a uniform meaning is to interpret it as referring to all postal activities, whether they are engaged in by the postal authorities themselves or by other bodies; that must at least be the case where national law provides that, for the purposes of the criminal and civil law, the activities of those other bodies are to be treated as if they were the activities of the postal authorities themselves. That is so in the case of the transport activities engaged in by the *Deutsche Bundesbahn* and *Lufthansa* for the *Deutsche Bundespost*. They amount in fact to 'indirect postal activities'.
- 10 In order to resolve this dispute it is necessary, first, to examine the wording of the provision at issue in all the language versions. The provision does not merely empower but obliges the Member States (apart from the Hellenic Republic, which has not yet introduced value-added tax) to exempt: 'tjenesteydelser ... praesteret af det offentlige postvaesen' (Danish language version); 'de door openbare postdiensten verrichte diensten' (Dutch language version); 'the supply by the public postal services of services' (English language version); 'les prestations de services ... effectuées par les services publics postaux' (French language version); 'die von den öffentlichen Posteinrichtungen ausgeführten Dienstleistungen' (German language version); 'τις παροχές υπηρεσιών ... οι οποίες πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες' (Greek language version); 'quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi' (Italian language version).
- 11 Although it is true that in some of the language versions the expression 'public postal services' may be understood, when considered in isolation, as referring to all postal activities, the syntax of the whole phrase clearly shows that the words in

fact refer to the actual organizations which engage in the supply of the services to be exempted. In order to be covered by the wording of the provision the services must therefore be performed by a body which may be described as 'the public postal service' in the organic sense of that expression. That is not so, for example, in the case of a transport undertaking which, without coming into contact with the public, is merely responsible for long-distance transportation between two post offices.

12 Faced with such a clear provision, it is not possible to apply the exemption laid down by it to activities which, whilst pursuing the same objectives, are undertaken by bodies which cannot be regarded as 'public postal services' in the organic sense, unless there are other conclusive factors demanding an interpretation which goes beyond the actual wording of the provision.

13 No such factor can be found by comparing subparagraph (a) with the wording of the other provisions of Article 13 A (1). The exemptions provided for therein are defined in widely differing ways. Although it is true that the exemptions are granted in favour of activities pursuing specific objectives, most of the provisions also define the bodies which are authorized to supply the exempted services. It is therefore incorrect to state that the services are defined by reference to purely material or functional criteria.

14 As regards the relationship between Articles 4 and 13 of the directive, it should be emphasized that the former concerns the definition of the term 'taxable person', whilst the latter exempts the supply of certain services and goods. The first subparagraph of Article 4 (5) provides that bodies governed by public law are not to be considered taxable persons in respect of the activities or transactions in which they engage as public authorities. The final subparagraph thereof permits the Member States to treat activities of such bodies which are exempted under Article 13 as falling within that category.

15 It follows that, even if postal activities are assigned to bodies governed by public law, Article 13 and the reference to it contained in the final subparagraph of Article 4 (5) are necessary to exempt the whole of those activities, of which only a part may be regarded as the activities of a public authority in the strict sense. It is

therefore incorrect to state that the exemption provided for by Article 13 would be deprived of any meaning if it only applied to the activities of a body governed by public law.

16 Moreover, the exemption provided for by Article 13 is still completely meaningful where a Member State assigns postal activities to an organization which is not a body governed by public law. In this way the directive has specifically avoided influencing the manner in which the Member States organize their postal systems. Postal activities are still exempted even if they are carried out by a licensed undertaking. The provision restricts the exemption solely to the supply of services by the postal authority, whether it is a body governed by public law or a licensed undertaking, to the exclusion of services provided for the postal authority by other undertakings.

17 As regards the purpose of the exemptions provided for by Article 13, it should be observed that that provision does not mention every activity performed in the public interest but only certain activities, which are listed and described in great detail. In that regard the preamble to the directive merely states that 'a common list of exemptions should be drawn up so that the Communities' own resources may be collected in a uniform manner in all the Member States' and does not explain why the activities listed were chosen. The Commission has observed that the Federal Republic of Germany is alone in exempting the supply of services by transport undertakings to the postal authority.

18 Consequently, the arguments put forward by the German Government with regard to the purpose of the exemption and the principle of equality are not capable of supporting the interpretation which it proposes.

19 It must be added that the expression 'indirect postal activities', used by the German Government, is foreign to the general system of value-added tax as laid down in the directive; that system provides for tax to be charged on the supply of goods and services by a taxable person and does not allow the basis for the taxation of such transactions to be affected by services which are provided by other traders for the taxable person and which therefore indirectly form part of the taxable transaction.

- 20 It must therefore be concluded that the German Government has failed to show any factors relating to the interpretation of the provision which permit the exemption provided for by Article 13 A (1) (a) to be extended beyond the limits which follow from the actual wording of the provision. Since no other provision of the directive authorizes the Federal Republic of Germany to derogate from the general system of taxation which it lays down, in particular from Article 2 of the directive, by exempting the supply of services effected for consideration by transport undertakings for the *Deutsche Bundespost*, the Commission's claim that it has failed to fulfil its obligations has been established.
- 21 It must therefore be held that, by exempting from value-added tax the services provided, by virtue of statutory provisions, by transport undertakings for the *Deutsche Bundespost*, the Federal Republic of Germany has failed to fulfil its obligations under the EEC Treaty and under the provisions of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment.

Costs

- 22 Under Article 69 (2) of the Rules of Procedure, the unsuccessful party is to be ordered to pay the costs. Since the defendant has failed in its submissions, it must be ordered to pay the costs.

On those grounds,

THE COURT

hereby:

- (1) Declares that, by exempting from value-added tax the services provided, by virtue of statutory provisions, by transport undertakings for the *Deutsche Bundespost*, the Federal Republic of Germany has failed to fulfil its obligations under the EEC Treaty and under the provisions of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States

relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment;

(2) Orders the Federal Republic of Germany to pay the costs.

Mackenzie Stuart	Due	Pescatore	
Koopmans	Everling	Bahlmann	Galmot

Delivered in open court in Luxembourg on 11 July 1985.

P. Heim
Registrar

A. J. Mackenzie Stuart
President

7.2 Resoluciones emitidas por el TEAC

Resolución número 682/1999, de 22 de junio de 2000

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

[Volver](#)

Nº Resolución: 00/682/1999 **Unidad resolutoria:** Vocalía Quinta **Fecha de resolución:** 22/06/2000 **Unificación de criterio:** NO

Las cuotas soportadas por el obligado tributario en la adquisición de bienes y servicios financiados con fondos públicos que son utilizados en el desarrollo de programas genéricos de investigación realizados por una Universidad y que no son cedidos a terceros, son desarrolladas en el ejercicio de una actividad empresarial, debido a la relación existente entre la actividad investigadora y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación. Se cumplen los requisitos funcionales de la deducción por cuanto existe una relación entre la citada adquisición de bienes y servicios y las operaciones cuya realización da derecho a deducir, en su consecuencia, conforme el art. 34 de la Ley 37/92, al igual que lo hacía el 32.3 de la Ley 30/85, podrán deducirse las cuotas soportadas en dichas adquisiciones en la medida en que se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas.

CONCEPTOS:

03 01 03 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
ASPECTOS GENERALES
ENTREGAS DE BIENES

03 07 01 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
CUOTAS DEDUCIBLES

RESOLUCIÓN:

FUNDAMENTOS DE DERECHO PRIMERO.- Este Tribunal es competente, por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado, para conocer en única instancia de las presentes reclamaciones económico-administrativas, habiéndose interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, conforme a lo dispuesto en el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-administrativas, siendo las cuestiones planteadas: 1) La deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad correspondiente a los denominados contratos públicos de investigación; y 2) La inclusión en el denominador de la prorrata de las subvenciones percibidas del Estado y de la Comunidad Autónoma. SEGUNDO.- El derecho a deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido se regulaba en el Título IV de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, para el ejercicio 1992, y en el Título VIII de la Ley 37/1992, para los ejercicios 1993 a 1997. Ambas Leyes someten el nacimiento y el ejercicio de este derecho a una serie de requisitos, que pueden ser clasificados en requisitos de carácter subjetivo (quién tiene derecho a deducir), objetivo (qué cuotas tributarias son deducibles), formales (cómo se acredita este derecho), temporales (cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido), y, por último, requisitos que pueden denominarse funcionales u operaciones cuya realización origina el derecho a deducir. Pero, aun reuniendo una cuota soportada todos y cada uno de estos requisitos, puede no ser deducible si se incluye entre lo que el artículo 33 de la Ley 30/1985 y el artículo 96 de la Ley 37/1992 denominan “exclusiones y restricciones del derecho a deducir”, o si existe alguna “limitación del derecho a deducir” a las que hace referencia el artículo 95 de esta última Ley y el artículo 32 de la Ley anterior, en sus apartados 4, 5 y 6, si bien no expresamente bajo esta denominación. Los acuerdos impugnados fundamentan la no deducción de las cuotas soportadas por la entidad reclamante en el ejercicio de su actividad investigadora general no destinada a ser cedida a terceros mediante contraprestación, en el artículo 95 de la Ley 37/1992 señalado (si bien en la liquidación del ejercicio 1992 debería haberse indicado el artículo correspondiente de la Ley vigente en el mismo), al no estar dichas actividades sujetas al Impuesto por no constituir los fondos comunitarios que las financian contraprestación de ningún servicio. La anterior fundamentación del Órgano gestor confunde lo que se ha denominado requisitos funcionales con las limitaciones del derecho a deducir. El artículo 32.3 de la Ley 30/1985 y el artículo 94 de la Ley 37/1992, establecen claramente que sólo podrán ser deducidas aquellas cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuando, en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional, el sujeto pasivo realice simultáneamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, esta situación es resuelta con la aplicación de la regla de la prorrata, siempre que, como ocurre en este caso, dichas actividades no constituyan sectores diferenciados de la actividad. Relacionado íntimamente con este requisito funcional, pero no identificada con él, la Ley establece una clara limitación del derecho a deducir, al permitirlo únicamente cuando se trate de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se afecten directamente al ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. El error consiste en concluir que toda operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es realizada al margen del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Así, a

título de ejemplo, un empresario puede realizar entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario no sujetas al Impuesto, siendo evidente que dicha operación no sujeta se realiza en el marco de su actividad empresarial. En el supuesto analizado en la presente reclamación, el obligado tributario soporta cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes y servicios financiados con fondos públicos, que son utilizados para el desarrollo de programas genéricos de investigación que, según afirma la propia entidad, no son cedidos posteriormente a terceros. La cuestión es determinar si esta actividad no sujeta por no suponer una entrega de bienes o una prestación de servicios, ni una operación asimilada a las mismas al no incluirse en ninguno de los supuestos de autoconsumo regulados en las Leyes del Impuesto, es desarrollada o no en el ejercicio de su actividad empresarial. Cuestión que ha de ser resuelta afirmativamente, pues la relación existente entre esta actividad investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación, así como con la principal actividad empresarial realizada por este sujeto pasivo, la enseñanza, es clara e inequívoca. En consecuencia, ha de estimarse la alegación de la entidad reclamante y reconocer el derecho de la misma a deducir las cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad, en el porcentaje de deducción aplicable en cada ejercicio comprobado. TERCERO.- En cuanto a la segunda cuestión planteada, tanto el artículo 40 de la Ley 30/1985, como el artículo 104 de la Ley 37/1992, señalan que a los efectos del cálculo de la prorrata se entenderá por importe total de las operaciones que han de incluirse en el numerador o en el denominador, la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas conforme a lo establecido en los artículos que regulan la cuantificación de la base imponible. Estos artículos (art. 17 Ley 30/1985 y art. 78 Ley 37/1992) incluyen en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, considerándose como tales aquéllas que se establezcan en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. En el supuesto analizado en la presente reclamación, la Inspección considera como mayor importe de la contraprestación obtenida por la Universidad por los servicios de enseñanza las subvenciones nominativas satisfechas por el Ministerio de Educación y Ciencia y por al entender que estas subvenciones reúnen los requisitos que se acaban de señalar. El Actuario fundamenta esta afirmación en su informe señalando que “al menos hasta 1995 inclusive, en que la dotación nominativa a la Universidad de se realizaba por el Ministerio de Educación y Ciencia, el criterio fundamental para cuantificarla era “número de alumnos”. En los dos ejercicios siguientes, en los que la dotación proviene de la Consejería de Educación de se parte de la ya consolidada en el ejercicio anterior, y se retoca al alza, no se sabe bien si en función de este mismo criterio o de otros de carácter distributivos de la dotación total a las distintas Universidades de la Región”. Por su parte, el Inspector-Jefe refuerza los argumentos del Actuario haciendo referencia a la naturaleza de los precios públicos y a la necesaria complementación de los mismos vía subvención cuando no se cubra la totalidad de los costes del servicio prestado. Frente a estas manifestaciones del Órgano gestor, la entidad reclamante aporta dos certificados emitidos por la Dirección General de Enseñanza Superior del Ministerio de Educación y Cultura y por Consejera de Educación y Cultura de en los que se manifiesta expresamente que la fijación de las cantidades abonadas se ha llevado a cabo mediante una metodología compleja “en la que no se ha tenido en consideración, de forma prioritaria y única, el número de alumnos de la Universidad”. Asimismo, la entidad aporta un cuadro en el que se reflejan las subvenciones percibidas y la evolución del número de alumnos del que no se deduce una relación directa entre ambas magnitudes. De lo expuesto se deriva que, si bien es indudable la relación existente entre las subvenciones percibidas por la Universidad de y el número de alumnos matriculados en la misma, dicha vinculación no se ha establecido en el sentido expresado por los artículos mencionados de las Leyes del Impuesto, pues la misma supone el cumplimiento estricto de los dos requisitos señalados, cumplimiento que no ha sido acreditado en el procedimiento de comprobación. Por último, cabe destacar que, tal como indica la entidad recurrente, únicamente a partir de la modificación introducida por la Ley 66/1997, las subvenciones destinadas a financiar actividades empresariales y profesionales que no formen parte del importe total de la contraprestación han de ser incluidas en el denominador de la prorrata, lo cual resultará aplicable no sólo a las subvenciones discutidas en este Fundamento, sino también a las que financian las operaciones que, según lo expuesto en el anterior, pese a no estar sujetas a este Impuesto, se realizan en el ejercicio de la actividad empresarial de la Universidad. EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en las reclamaciones interpuestas por la contra las liquidaciones dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios ACUERDA: estimar las presentes reclamaciones, anulando las liquidaciones practicadas que deberán ser sustituidas por otras que, respetando los demás aspectos de las regularizaciones practicadas no discutidos en la presente reclamación, tengan en cuenta lo señalado en los fundamentos anteriores.

[Volver](#)

Resolución número 476/1999, de 7 de marzo de 2001

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

[Volver](#)

Nº Resolución: 00/476/1999 **Unidad resolutoria:** Vocalía Quinta **Fecha de resolución:** 07/03/2001 **Unificación de criterio:** NO

Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la entidad, dedicada a la investigación científica y técnica, de carácter comercial, industrial y financiero, según especifica la Ley 12/1986 de la Ciencia, ha de concluirse el carácter empresarial de su actividad; que la investigación científica es el inicio de todo proceso productivo, sin que quepa distinguir a tales efectos entre la investigación realizada por una empresa y la que pueda realizar un Organismo Autónomo; que debe distinguirse entre los requisitos funcionales para ejercer el derecho a la deducción, recogidos en el artículo 94 de la Ley 37/1992 y las limitaciones del derecho a deducir del artículo 95 de la misma Ley y no cabe concluir que toda operación no sujeta al IVA sea realizada al margen del ejercicio de una actividad empresarial; que el origen o la naturaleza de los fondos con los que se financian las inversiones que realiza el Organismo Autónomo no determinan el carácter empresarial o no de las actividades subvencionadas, sino mas bien el destino de los bienes a los que dichos fondos son aplicados. Son consideraciones a tener en cuenta para determinar si puede ejercitarse el derecho a la deducción del IVA soportado con ocasión de la realización de inversiones por un Organismo Autónomo de carácter comercial que se financia en parte con los fondos de los Presupuestos del Estado.

CONCEPTOS:

03 07 10 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
OTROS SUBGRUPO 37

RESOLUCIÓN:

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- Con fecha 6 de octubre de 1.998 se incoan dos Actas A02 relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, que se firman en disconformidad. Las dos con el carácter de previas. La primera se refiere a los ejercicios de 1.992 a 1.996, ambos inclusive, mientras que la segunda lo hace al ejercicio de 1.997. El principal aspecto regularizado por las referidas actas son los importes deducidos por el IVA soportado, que se estiman en muchos casos improcedentes; también se regulariza el IVA correspondiente a determinadas operaciones intracomunitarias de los años 1.993 a 1.995, con aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, que no se habían declarado por error.

En la misma fecha se realiza el preceptivo Informe complementario. En él se recogen de manera esquemática:

- Las actividades que realiza el sujeto pasivo y los recursos con que cuenta el Instituto.

- La consulta formulada por la entidad a la Subdirección General de Tributos Locales sobre la tributación por el Impuesto de Actividades Económicas y de la contestación recibida, a cuyo tenor constituyen hecho imponible del I.A.E. las actividades de investigación científica y técnica, la prestación de servicios de enseñanza, de servicios técnicos de homologación, comprobación y certificación de productos aeronáuticos, espaciales e industriales, así como de servicios técnicos de ingeniería.

- Los ingresos obtenidos por la entidad, según el balance de sumas y saldos, clasificados por los sujetos u organismos de los que proceden: por una parte los procedentes de empresas españolas, del Estado, del Ministerio de Defensa, de otros organismos públicos, de empresas extranjeras, de empresas del Grupo ESA (seguimiento de satélites), y de arrendamientos; de otra, los ingresos procedentes del presupuesto público (transferencias corrientes y de capital residuas del Ministerio de Defensa y las recibidas de otros Departamentos ministeriales). Se hace constar que el subtotal constituido por el primer grupo representa sobre el total de ingresos un porcentaje en cada uno de los años que oscila entre el 16,20% y el 19,63%.

- El desglose, por años, de las cuotas del IVA soportado deducidas por el Instituto, separando las que corresponden a bienes corrientes de las que se refieren a bienes de inversión.

- Respecto del IVA soportado se diferencia igualmente el derivado de la adquisición de bienes y servicios de inversiones y de gastos no relacionados con una actividad concreta, del que sí lo está.

- Se expresan los importes de las facturas emitidas y de las recibidas en cada uno de los años, y se relacionan las primeras con las partidas de la contabilidad.

- En el Informe se afirma que el Instituto realiza dos clases de actividades: la empresarial y el resto. En la primera engloba la realización de ensayos, análisis, pruebas para comprobación, homologación y certificación; asesoramientos técnicos y prestación de servicios a las Administraciones y a las empresas industriales y tecnológicas; laboratorio metrológico del Ministerio de Defensa y laboratorio de organismos públicos. En la segunda, "el resto de la actividad, que sería la actividad propia del Ente público y está financiada por los ingresos presupuestarios y las subvenciones recibidas de otros Organismos públicos"; si, tal como se expresa en el Informe, nos remitimos al apartado Dos de las cuestiones de Hecho que se contiene en el mismo, forman parte de este grupo: la investigación científica y tecnológica propia, la de aplicación en el ámbito aeroespacial; la formación complementaria de técnicos; la gestión y ejecución de programas asignados por la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología, el Ministerio de Defensa u otros organismos de la Administración del Estado; la elaboración de propuestas de actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico que contribuyan a los planes y programas del Ministerio de Defensa; y otras actividades en relación con la representación internacional, que le sean encomendadas.

Tras la cita de los artículos 94 y 95 de la Ley 37/92 se manifiesta en el Informe que por aplicación de los mismos, "no pueden ser objeto de deducción las cuotas de IVA soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios cuando dichos bienes o servicios se utilicen total o parcialmente en la realización de actividades que no tengan naturaleza de empresariales. En consecuencia, no serán deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones o en la recepción de servicios de uso mixto utilizados simultánea o alternativamente en actividades empresariales o profesionales y en otras de distinta naturaleza. El INTA es un organismo público y realiza actividades que no tienen la consideración de empresariales en el IVA conjuntamente con otras de

esta naturaleza".

Como queda expuesto, las actas son previas; la primera de ellas se centra en dos puntos: la modificación de las cuotas declaradas como deducibles y la de las bases imponibles declaradas en relación con determinadas operaciones de adquisiciones intracomunitarias; la segunda, se refiere tan sólo al IVA deducible que se estima procedente. La regularización propuesta determinó, para los ejercicios 1.992 a 1.996, una cuota de 3.855.184.301 pesetas y unos intereses de demora por importe de 1.544.279.214 pesetas; en total, 5.399. 463.515 pesetas. Y para el ejercicio de 1.997, una cuota de 328.339.565 pesetas y unos intereses de demora de 20.037.709 pesetas; en total, 348.377.274 pesetas.

Con fecha 28 de diciembre de 1.998 el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección de la O.N.I. dicta las liquidaciones correspondientes a las actas referenciadas, que se notifican al sujeto pasivo el 8 de enero de 1.999. En ellas se confirma la propuesta de la Inspección. Se interpone contra ellas reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante escritos de fecha 25 de enero del citado año de 1.999, solicitando al tiempo la suspensión de la ejecución de los actos impugnados, que se concede por acuerdo de este Tribunal de fecha 24 de marzo de 1.999.

Segundo.- Las alegaciones formuladas por la entidad reclamante reiteran las expuestas frente a las actas. Sustancialmente, partiendo de un análisis de las funciones desarrolladas por el Instituto, afirma la condición de empresarial de toda su actividad, sin que pueda diferenciarse a tales efectos la ejecución de programas del Ministerio de Defensa, financiada con cargo al Presupuesto del Estado, de la consistente en ofrecer productos al mercado obtenidos como consecuencia de aquella actividad pública; sostiene que incluso cuando el Instituto realiza actividades de prestación de servicios sometidas al Derecho Público, éstas no dan lugar a contraprestaciones de naturaleza tributaria, sino a precios públicos; reitera que toda la actividad del Instituto está encaminada a la obtención de beneficios, idea plenamente compatible con su actividad investigadora que, por otra parte, no constituye un fin en sí misma, sino un medio para la obtención de los productos finales, susceptibles de comercialización. Señala que, según el artículo 99.Dos de la Ley 37/92 las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos; que para obtener productos competitivos en el mercado aeronáutico y espacial, se requiere, ante los constantes avances tecnológicos y el predominio de la industria norteamericana en la materia, una previa y laboriosa actividad investigadora, y que tanto la puesta en funcionamiento de las instalaciones como el desarrollo de estos productos conlleva un tiempo de materialización de varios años antes de que puedan ser rentabilizados, momento en el cual, al ser éstos facturados con el IVA correspondiente, el Impuesto devengado será ingresado en la Hacienda Pública. Cita como ejemplo el Programa SIVA, que en el Informe de la Inspección se califica como propio de la actividad del Instituto como ente público, y que, sin embargo, ya originó la venta de 19 aviones ligeros para blanco aéreo ALBA. No obstante, afirma que "podría asumirse la existencia de actos mixtos de investigación y comercialización en un pequeño porcentaje en cada una de las anualidades, nunca superior al 18%, que serían los que, en su caso, podrían excluirse del derecho a la deducción durante el período comprobado, con arreglo a una interpretación muy restrictiva de la legislación vigente", por cuanto, si bien el Instituto está convencido

de que también tienen naturaleza empresarial, "en algún caso o programa concreto no podría delimitarse y precisarse con nitidez". Que el método empleado por la Inspección para determinar el porcentaje de la actividad comercial del , que la lleva a afirmar que no supera el 20% de la actividad total, parte del error de establecer dicho porcentaje sin analizar actividad por actividad su carácter comercial, y de establecer la naturaleza de los bienes de inversión adquiridos según el origen de su financiación en vez de fijarse en su destino.

Impugna la postura de los acuerdos liquidatorios excluyendo la posibilidad de deducir el IVA soportado cuando los bienes de inversión no se utilicen exclusivamente en actividades empresariales sujetas, citando en apoyo de su alegación la jurisprudencia comunitaria y la actual redacción del artículo 95.Tres de la Ley 37/92.

Termina solicitando que se declare que el Instituto tiene derecho a la deducción del Impuesto en la totalidad de su actividad; que, no obstante, para el supuesto de que no sea estimada dicha pretensión, del estudio presentado en su día se deduce la posibilidad alternativa de considerar que pudieran, a lo sumo, entenderse como susceptibles de deducción del IVA soportado los siguientes porcentajes:

- el 85,3% para 1.992 y 1.993.
- el 90,4% para 1.994.
- el 87,3% para 1.995.
- el 82,6 % para 1.996.
- El 80,7 % para 1.997.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Concurren los requisitos de competencia, legitimidad y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que las cuestiones que deben analizarse son: 1) La deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de las actividades desarrolladas por el ; y 2) En su caso, la inclusión en el denominador de la prorrata de las subvenciones percibidas del Estado y otros Organismos Públicos.

Al darse en las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones, consecuencia de las actas referenciadas, las circunstancias que se establecen en los artículos 44 y 45 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, procede su acumulación.

Segundo.- Es cuestión pacífica la relativa a la naturaleza jurídica de la entidad reclamante, que se trata de un Organismo Autónomo con personalidad jurídica y patrimonio propio, dependiente de la Secretaría de Estado para la Defensa; que el artículo 13 de la Ley 12/1986, de 14 de abril, de Investigación Científica y Técnica (Ley de la Ciencia) le confirió el carácter de Organismo Público de Investigación, y el artículo 18.1 expresa que a los efectos de su gestión económico-financiera se entenderá incluido en el apartado b) del párrafo primero del artículo 4 de la Ley General Presupuestaria; que el artículo 1 del Reglamento de organización, funcionamiento y personal del aprobado por Real Decreto 912/1989, de 21 de julio (actualmente modificado por el Real Decreto 88/2001, de 2 de febrero) reitera su inclusión en el

apartado b) del párrafo primero del artículo 4º del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, estando, por tanto, calificado como "Organismo Autónomo de carácter comercial, industrial y financiero". Esta calificación, reconocida por ley al Instituto, adquiere una relevancia especial a efectos de establecer la presunción de que sus actividades son de naturaleza empresarial.

Las normas citadas le permiten tanto la gestión y ejecución de programas nacionales y sectoriales, asignados por la Comisión Interministerial de Ciencia y Tecnología, el Ministerio de Defensa u otros organismos competentes de la Administración del Estado, como la realización de programas y trabajos concretos de investigación, desarrollo, ensayo y asesoramiento científico y técnico solicitados por organismos, instituciones y empresas, así como promovidos por iniciativa propia. Se afirma por la entidad reclamante, y así se desprende de la documentación del expediente, que la citada gestión y ejecución de los programas asignados por los organismos públicos normalmente concluyen en ejecuciones y trabajos para el Estado, y para las Entidades públicas y particulares, con fijación de precios públicos, de acuerdo con la Ley 8/1989, de 13 de abril.

La primera de las cuestiones que suscita la lectura del voluminoso expediente es la de si procede entender que el Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial, en el marco de su configuración como organismo autónomo de carácter comercial e industrial, desarrolla una actividad empresarial. A tales efectos, es evidente que la investigación científica es el inicio de todo proceso productivo, y que la investigación realizada en el ámbito estrictamente empresarial genera, sin duda, el derecho a la deducción del IVA soportado. El problema se presenta si se distingue entre la investigación realizada por una empresa y la que puede realizar un organismo autónomo. De los Estatutos del Organismo, de sus Memorias y Planes, y de la documentación que obra en el expediente, se desprende que realiza una actividad de investigación aplicada, siguiendo las pautas que le marca la Administración y que el propio Instituto ayuda a configurar, poniéndola a disposición de las necesidades de la Defensa, de los Ministerios inversores, de las Autonomías y de las empresas. Se financia principalmente con los fondos recibidos de los Presupuestos del Estado (transferencias corrientes o de Capital), pero también, y de manera creciente, con los ingresos procedentes de los Ministerios u organismos públicos receptores de las entregas o de los servicios del Instituto, y de empresas españolas y extranjeras. Esa actividad requiere de grandes inversiones, porque a través de ella se pretende impulsar el avance tecnológico de la industria española en sectores tan singulares y competitivos como el aeroespacial o el medio ambiental, y son inversiones de lenta maduración en muchos casos. Las transferencias presupuestarias corrientes y de capital suplen la escasa capacidad inversora de la mayoría de las empresas privadas que sí pueden, en cambio, adquirir los modelos, o aprovecharse de los ensayos y prototipos conseguidos por el Instituto. Su responsabilidad es ordenar los factores de producción, materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios, como expresa el artículo 5.Dos de la Ley del I.V.A. al definir lo que debe entenderse por actividad empresarial; el hecho de que se tarde más o menos tiempo en que ese esfuerzo inversor se traduzca en productos o servicios concretos no debe oscurecer la claridad del planteamiento empresarial del Instituto. El Estado, en este aspecto, actúa como el accionista que realiza sucesivos desembolsos capitalizando la Sociedad en cuya trayectoria confía.

Si la vocación de todo esfuerzo investigador de carácter técnico es su aplicación al desarrollo industrial, medio ambiental o de los servicios, parece indudable que se puede considerar a dicha tarea como una actividad empresarial, al margen de quien la realice, porque la entrega o transmisión del resultado de esa labor de investigación es indudable que estará sometida al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las anteriores características configuran al como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido porque se trata de un impuesto que grava a los empresarios y profesionales y cuyo hecho imponible está constituido por las entregas y las prestaciones de servicio. Ahora bien, la normativa propia de esta figura impositiva establece que determinados actos u operaciones puedan estar no sujetos al impuesto; eso supone que se trata de actos u operaciones empresariales, por cuanto si no lo fueran, no sería necesaria la precisión. A pesar de ello, con frecuencia se confunden actividad no sujeta con actividad no empresarial.

La Inspección basa su propuesta de regularización en la consideración de que tan sólo parte de la actividad de la entidad tiene carácter empresarial. Se le reconoce a las actividades de experimentación y ensayo con las que se trata de potenciar el uso de las instalaciones con el fin de conseguir un mayor grado de autofinanciación, a las actividades específicas para el desarrollo de herramientas y potenciación de instalaciones, y a las actividades científico-técnicas con contraprestaciones económicas distintas de la subvención. El resto de la actividad se considera fruto de su condición de ente público y, por tanto, no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Como se ve, se apartan de la calificación como empresariales a las actividades subvencionadas. Sin embargo, el origen o la naturaleza de los fondos con los que se financian las inversiones que realiza el Instituto no pueden determinar esa diferenciación, sino más bien el destino de los bienes a los que los fondos son aplicados.

Tercero.- El derecho a deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido se regulaba en el Título IV de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, para el ejercicio de 1.992, y en el Título VIII de la Ley 37/1992, para los ejercicios de 1.993 a 1.997. Ambas leyes someten el nacimiento y el ejercicio de este derecho a una serie de requisitos, que pueden ser clasificados en requisitos de carácter subjetivo (quién tiene derecho a deducir), objetivo (qué cuotas tributarias son deducibles), formales (cómo se acredita este derecho), temporales (cuándo nace este derecho y cuándo puede ser ejercido) y, por último, requisitos que pueden denominarse funcionales u operaciones cuya realización origina el derecho a deducir. Pero, aún en el supuesto de que una cuota soportada reúna todos y cada uno de estos requisitos, puede no ser deducible si se incluye en las que los artículos 33 de la Ley 30/85 y 96 de la Ley 37/92 denomina "exclusiones y restricciones del derecho a deducir", o si existe alguna "limitación del derecho a deducir", a las que hace referencia el artículo 95 de la Ley vigente y lo hacía el 32 de la Ley anterior.

Los acuerdos impugnados fundamentan en el artículo 95 de la Ley 37/92 la no deducción de las cuotas soportadas por la entidad reclamante en el ejercicio por ésta de actividades investigadoras de carácter general, no destinadas a ser cedidas a terceros mediante contraprestación, al no estar dichas actividades sujetas al Impuesto por no constituir -las partidas presupuestarias y las subvenciones que las financian-

contraprestación de ninguna entrega o servicio específicos.

La anterior fundamentación del órgano gestor confunde lo que se han denominado requisitos funcionales con las limitaciones del derecho a deducir. A las primeras se refería el artículo 32.3 de la Ley 30/85 y se refiere actualmente el 94 de la Ley 37/92; ambos establecen claramente que sólo podrán ser deducidas las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicio sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuando, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, el sujeto pasivo realice simultáneamente entregas de bienes y prestaciones de servicio que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, ésta situación se resuelve con la aplicación de la regla de prorata, siempre que, como ocurre en este caso, dichas actividades no constituyan sectores diferenciados de la actividad.

Ahora bien, relacionado íntimamente con este requisito funcional, pero no identificada con él, el artículo 95.Uno de la Ley establece una clara limitación al derecho a deducir, al permitirlo únicamente, cuando se trate de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se afecten directa y exclusivamente al ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. El error consiste en concluir que toda operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido es realizada al margen del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Pero no es así; a título de ejemplo, un empresario puede realizar entregas, sin contraprestación, de impresos u objetos de carácter publicitario, no sujetas al Impuesto y, sin embargo, es evidente que dicha operación, no sujeta, se realiza en el marco de su actividad empresarial.

En el supuesto analizado en la presente reclamación, el obligado tributario soporta cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes y servicios financiados con fondos públicos, que son utilizados para el desarrollo de programas de investigación que, según afirma la propia entidad, pueden no ser cedidos posteriormente a terceros; la cuestión es determinar si esa actividad no sujeta, por no suponer una entrega de bienes o una prestación de servicios, ni una operación asimilada a las mismas, al no incluirse en ninguno de los supuestos de autoconsumo regulados en las leyes del Impuesto, es desarrollada o no en el ejercicio de su actividad empresarial. Esta cuestión ha de ser resuelta afirmativamente, pues la relación existente entre dicha actividad investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación, es clara e inequívoca. En consecuencia, debe reconocerse el derecho de la entidad reclamante a deducir las cuotas soportadas en el desarrollo de la actividad del , en el porcentaje que corresponda a cada uno de los ejercicios comprobados.

Cuarto.- El análisis del expediente, y fundamentalmente del Informe ampliatoria del acta, conduce a la conclusión de que se confunde el origen de los fondos con su aplicación. Efectivamente, se separan las transferencias corrientes y de capital, así como las subvenciones, del resto de los ingresos, pero no se explica el destino concreto de todos ellos. Parece que, debido al hecho no discutido de las funciones que desarrolla la entidad, el destino natural de los mismos es, precisamente, la investigación y el desarrollo y, por tanto, que asignarles otro distinto exigiría especificar cual es, y su

lejanía respecto de la obtención de los productos lógicos de la tarea investigadora, tanto más, si se piensa que en los sectores en los que se mueve la entidad, el período de maduración de las inversiones puede ser, a veces, muy largo, y hasta no concretarse en nada

Otra de las consideraciones que se echa en falta en el Informe de la Inspección es la correspondiente a la naturaleza de los ingresos no presupuestarios del Instituto y la confrontación de esa cifra con la de la base imponible declarada. La explicación es sin duda la naturaleza de las actas como previas, pero si se tiene en cuenta la necesidad de concretar y diferenciar las actividades de la entidad, no sólo para determinar el IVA deducible (que es lo que se propone la Inspección), sino también el devengado, resulta necesario conocer, más que el origen de esas cantidades recibidas, su naturaleza y destino, es decir, la razón de ellas. Entre esa razón, que normalmente será el precio público de una prestación, y la deducibilidad del IVA soportado que la hizo posible, la relación es evidente. En atención a las circunstancias expuestas sería procedente que el acta, y por consiguiente la Inspección, tuviese el carácter de general.

Quinto.- La entidad reclamante expresa en su escrito de alegaciones, como lo había hecho anteriormente al formular las correspondientes al acta, que no obstante ser incuestionable a su juicio la actividad empresarial del , podría asumirse la existencia de actos mixtos de investigación y comercialización en un pequeño porcentaje en cada una de las anualidades, nunca superior al 18%, y que serían los que, en su caso, podrían excluirse del derecho a la deducción durante el período comprobado con arreglo a una interpretación muy restrictiva de la legislación vigente.

Debería comprobarse la causa de las afirmaciones del por cuanto, como queda expuesto en los Fundamentos de la presente resolución, los referidos "actos mixtos de investigación y comercialización" no se alcanza bien en qué pueden consistir, y, en todo caso, serían empresariales. En función de esa comprobación debería determinarse, en su caso, el porcentaje aplicable. Si fuera cierta la existencia de esos actos no sujetos al Impuesto, entraría en juego, para la determinación del IVA deducible, el cálculo de la prorrata. Tanto el artículo 40 de la Ley 30/85 como el 104 de la Ley 37/92, señalan a tal efecto que han de incluirse en el numerador o en el denominador, la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas conforme a lo establecido en los artículos que regulan la cuantificación de la base imponible. Estos artículos el 17 de la Ley de 1.985 y el 78 de la vigente- excluyen del concepto de contraprestación el importe de las subvenciones que, como en el caso presente, no están vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, es decir, aquellas que no se establecen en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, y que se determinan con anterioridad a la realización de la operación. No afecta al período comprobado la modificación introducida por la Ley 66/1997, al entrar en vigor el 1 de enero de 1.998, según la cual las subvenciones destinadas a financiar actividades empresariales o profesionales que no formen parte del importe total de la contraprestación han de ser incluidas en el denominador de la prorrata, lo cual resultaría aplicable a las subvenciones que financiasen las operaciones que, según lo expuesto anteriormente, pese a no incluirse en la base imponible, se realizasen en el ejercicio de la actividad empresarial del Instituto.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vista la reclamación interpuesta por el _____, contra las liquidaciones consecuencia de las Actas A02 números 70062030 y 70062021, dictadas el 28 de diciembre de 1.998 por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección de la O.N.I., **ACUERDA:** Estimarlas, anulando las liquidaciones practicadas, que deberán ser sustituidas por otras que, respetando el aspecto relativo a la tributación y cuantificación de las operaciones por inversión del sujeto pasivo, tengan en cuenta lo señalado en los Fundamentos de la presente resolución.

[Volver](#)

Resolución número 4552/2004, de 16 de mayo de 2007

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

[Volver](#)

Nº Resolución: 00/4552/2004 **Unidad resolutoria:** Vocalía Quinta **Fecha de resolución:** 16/05/2007 **Unificación de criterio:** NO

A pesar de que esta resolución ha sido anulada por la Audiencia Nacional en sentencia de 20-05-2009 (Rec. 276/2007), este TEAC continúa manteniendo su criterio en diversas resoluciones posteriores a esa sentencia, a la espera del pronunciamiento del TS, al estar recurrida en casación la sentencia de la AN.

En el mismo sentido

R.G. 3972/2010 (15-11-2012)
R.G. 5477/2008 (25-05-2010)

El sujeto pasivo, que es una Universidad, tiene dos sectores diferenciados de actividad, que son la de investigación (con un porcentaje de deducción del 100%) y la de enseñanza (con un porcentaje de deducción del 0%). Sin embargo, la denominada investigación "básica", a diferencia de la investigación "aplicada", también constituye el sustrato de la actividad de educación, por lo que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad y serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los sectores.

CONCEPTOS:

03 07 04 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
PRORRATAS

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, a 16 de mayo de 2007 en recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D. ..., como rector magnífico, en representación de la UNIVERSIDAD ..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... contra Resolución de 29 de septiembre de 2004 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... desestimatoria de la reclamación número ..., interpuesta contra Liquidación provisional de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 25 de mayo de 2004 (referencia ...), por la que se regulariza el periodo 12 del ejercicio 2003 del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultando una deuda a ingresar de 202.478,94 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 13 de abril de 2004 se emite por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria requerimiento dirigido a la UNIVERSIDAD ... con objeto de que ésta justificase las subvenciones recibidas durante el ejercicio 2003 y la correcta aplicación de la regla de prorrata del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicho ejercicio.

Tras cumplimentarse el requerimiento por la UNIVERSIDAD ..., el 3 de mayo de 2004 la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas le notifica Trámite de audiencia y Propuesta de liquidación por el periodo 12 del ejercicio 2003 del Impuesto sobre el

Valor Añadido. En su motivación, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas declara que se minoran las cuotas de IVA soportado deducido correspondiente a las cuotas soportadas en Proyectos de Investigación Básica, habida cuenta de que el porcentaje de deducción aplicable a dichas cuotas es el correspondiente al porcentaje definitivo de prorrata por considerarse que existe relación entre dicha actividad investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación así como con la principal actividad empresarial realizada por el sujeto pasivo, la de enseñanza (cuyo porcentaje de deducción es del 0 por ciento). Así, de los 460.848,82 euros consignados por la UNIVERSIDAD ... en su declaración-liquidación como cuotas de IVA soportado deducibles, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas sólo otorga carácter deducible a 91.764,40 euros.

Las alegaciones de la UNIVERSIDAD ... son las siguientes:

- La Universidad tiene derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en los proyectos de investigación básica conforme al régimen aplicable al sector diferenciado en el que se encuadra esta actividad, que en el año 2003 representó un porcentaje de deducción del 100%.
- Previsible ilegalidad de la minoración del derecho a deducir cuotas de IVA soportado por el cobro de subvenciones.

Vistas las alegaciones anteriores, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas dicta Liquidación provisional el 25 de mayo de 2004 de la que resultan una cuota de 199.467,80 euros y 3.011,14 euros de intereses de demora, siendo la deuda a ingresar 202.478,94 euros. Así, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de investigación básica se podrán deducir en el porcentaje de deducción que corresponda a la prorrata general del ejercicio, el 10%, ya que la investigación básica tiene relación tanto con la actividad de enseñanza como con la actividad de investigación.

SEGUNDO: Frente a la Liquidación provisional anterior, la UNIVERSIDAD ... interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... (reclamación número ...).

Alega la Universidad que en su actividad se distinguen dos sectores diferenciados: el sector de la enseñanza superior, con un porcentaje de deducción del 0%, y el sector de la investigación, al que corresponde la deducción del 100% de las cuotas de IVA soportado. El sector diferenciado de la investigación está formado tanto por proyectos de investigación básica como por proyecto de investigación aplicada. Por tanto, el régimen de deducción que corresponde a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a proyectos de investigación básica es el correspondiente al sector diferenciado de la investigación (100%), y no el porcentaje de deducción calculado para cuotas soportadas por adquisiciones destinadas a ser utilizadas en común en ambos sectores diferenciados de la actividad (porcentaje que sería el 10%).

No obstante, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... dicta resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa el 29 de septiembre de 2004.

Entiende el Tribunal que el acto recurrido resulta ajustado a derecho, puesto que la reclamante no ha demostrado suficientemente la existencia de dos sectores diferenciados en la actividad desarrollada por la Universidad, por lo que debe aplicarse la regla de prorrata general, y las cuotas soportadas en los proyectos de investigación básica podrán deducirse en el porcentaje que corresponda a dicha prorrata general.

TERCERO: Finalmente, la UNIVERSIDAD ... interpone recurso de alzada frente a la resolución anterior, y ello con base en las siguientes alegaciones:

- La Universidad está obligada a aplicar el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad, y no el régimen de prorrata general.

- La Universidad tiene derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en los proyectos de investigación básica conforme al régimen aplicable al sector diferenciado en el que se encuadra esta actividad, que en el año 2003 representó un porcentaje de deducción del 100%.

Asimismo, la UNIVERSIDAD ... manifiesta que el Tribunal Superior de Justicia de ... se ha pronunciado en relación con esta misma cuestión en sus Sentencias de ... de 2006 (por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2001, recurso número .../2005) y de ... de 2006 (por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2002, recurso número .../2005), en las que ha estimado las pretensiones de la Universidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal es competente para conocer del recurso que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre y en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión principal a determinar es el régimen de deducción que debe darse a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica.

SEGUNDO: En primer lugar, debemos determinar si la Universidad tiene dos sectores diferenciados de actividad o si, por el contrario, sus actividades constituyen un único sector diferenciado.

De acuerdo con el artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior".

Así, la Clasificación Nacional de Actividades Económicas recoge los siguientes epígrafes:

- 73.1: Investigación y Desarrollo.

- 80.3: Enseñanza superior.

El artículo 101 de la Ley 37/1992 regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

El apartado Uno, párrafo primero, establece que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La primera actividad, la de investigación, tiene un porcentaje de deducción del 100% en

el caso de la Universidad, mientras que en la segunda, la enseñanza, dicho porcentaje es del 0% ya que se trata de una actividad exenta del IVA, por lo que podemos concluir que existen sectores diferenciados de actividad en el caso de la UNIVERSIDAD ... Así, la Universidad deberá aplicar el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta número 1821/2003, de 4 de noviembre.

TERCERO: Una vez establecido que UNIVERSIDAD ... tiene dos sectores diferenciados de actividad, habrá que distinguir cada uno de ellos.

En efecto, las actividades realizadas por la Universidad son la enseñanza superior y la investigación, y dentro de ésta se puede distinguir entre la investigación básica y la investigación aplicada.

Ni la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas ni la UNIVERSIDAD ... ponen en duda que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de enseñanza secundaria no serán deducibles en ninguna medida, y tampoco que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de investigación aplicada son deducibles en su totalidad. La controversia surge respecto al trato que debe darse a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de investigación básica. La UNIVERSIDAD ... considera que son deducibles al 100%, por tratarse de una actividad de investigación, a la que resulta aplicable el régimen de deducciones del sector diferenciado de la investigación; por otro lado, la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas considera que dichas cuotas sólo podrán deducirse en el porcentaje de prorrata que resulte considerando que dichos bienes y servicios son utilizados en común en ambos sectores diferenciados de la actividad (el 10% para el ejercicio 2003).

Así, de acuerdo con el párrafo cuarto del artículo 101.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia".

Así, debemos distinguir entre las distintas actividades realizadas por la Universidad:

- En primer lugar, la actividad de enseñanza superior.
- En segundo lugar, la actividad investigadora.

Dentro de esta actividad de investigación, podemos distinguir entre la investigación básica y la investigación aplicada. La investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada; la investigación aplicada consiste en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, si bien está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.

Respecto de la actividad de enseñanza y la actividad de investigación aplicada no existe controversia, UNIVERSIDAD ... está de acuerdo con el régimen de deducción establecido por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas.

En cuanto a la actividad de investigación básica, este Tribunal está de acuerdo en concluir que es desarrollada en el ejercicio de una actividad empresarial por su innegable relación con las actividades anteriores, y el problema surge en determinar las cuotas soportadas en el ejercicio de esta actividad que van a considerarse deducibles.

Es cierto que la investigación básica formalmente aparece como "investigación", como su propia denominación indica. No obstante, es necesario examinar su relación tanto con la investigación aplicada como con la enseñanza para determinar si puede quedar encuadrada de forma indubitada en el sector de la investigación, o si, por el contrario, tiene tal relación también con el sector de la enseñanza y por ello debe considerarse que los bienes y servicios adquiridos para ser utilizados en los proyectos de investigación básica deben ser considerados de utilización común en ambos sectores diferenciados de la actividad.

Así, en primer lugar debemos analizar la conexión entre investigación básica e investigación aplicada. Esta conexión es clara por cuanto los proyectos de investigación básica constituyen la base sobre la que posteriormente se desarrollarán otros proyectos de investigación aplicada. Es cierto que los proyectos de investigación aplicada no siempre se inician en base a los resultados obtenidos por proyectos de investigación aplicada ya que puede que se trate de proyectos encargados por terceros a la Universidad para investigar algo concreto a cambio de una contraprestación, pero también es cierto que en numerosas ocasiones los proyectos de investigación aplicada parte de los resultados de la investigación básica, es decir, obtenidos unos conocimientos en un proyecto de investigación básica se decide darles una aplicación práctica en un nuevo proyecto de investigación aplicada.

Por tanto, es indudable la relación de la investigación básica en el sector diferenciado de la investigación.

Por otro lado, la conexión entre la investigación básica y la enseñanza secundaria no es tan obvia, si bien es posible deducirla.

En general, las Universidades pueden contratar, en régimen laboral, personal docente e investigador; asimismo, las Universidades podrán contratar personal docente, investigador, técnico u otro personal de administración y servicios, para el desarrollo de

proyectos concretos de investigación científica o técnica.

Así, hay personal contratado para realizar tareas docentes o de investigación, y personal contratado para realizar tareas docentes y de investigación.

La investigación básica y la enseñanza se relacionan así en un primer nivel, que es el personal encargado de desarrollar las actividades que, como vemos, en muchas ocasiones coincide.

Además de esto, como ya hemos visto, la investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada. Una vez desarrollado un proyecto de investigación básica y obtenidos unos conocimientos nuevos, ya se plasman posteriormente los resultados en proyectos de investigación aplicada o no, lo cierto es que sin duda dichos conocimientos se utilizarán en el sector de la enseñanza, es decir, los nuevos conocimientos adquiridos entrarán a formar parte de los planes de enseñanza de la Universidad.

La investigación básica es el sustrato de la investigación aplicada porque los nuevos conocimientos adquiridos se trasladarán a nuevos proyectos de investigación aplicada; pero la investigación básica también es el sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante proyectos de investigación básica, conclusión que también se deduce de nuestra resolución de 22 de junio de 2000 (RG 682 y 683/99) que se cita en las sentencias aportadas por la entidad reclamante.

Siendo así clara la relación de la investigación básica con los dos sectores diferenciados de actividad de la Universidad, debemos concluir que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad, por lo que dichas cuotas serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores.

Por lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por UNIVERSIDAD ..., con NIF: ..., contra Resolución de 29 de septiembre de 2004 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... desestimatoria de la reclamación número ..., interpuesta contra Liquidación provisional de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 25 de mayo de 2004 (referencia ...), por la que se regulariza el periodo 12 del ejercicio 2003 del Impuesto sobre el Valor Añadido, **ACUERDA:** desestimar el recurso, confirmando la resolución impugnada.

[Volver](#)

Resolución número 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

[Volver](#)

Nº Resolución: 00/3972/2010 **Unidad resolutoria:** Vocalía Octava **Fecha de resolución:** 15/11/2012 **Unificación de criterio:** NO

Asunto: IVA. Deduciones. Sectores diferenciados en universidades: enseñanza e investigación. Aplicación de la regla de prorrata a las cuotas de IVA soportado en la investigación general o básica.

Criterio:

Universidades. Una universidad puede tener dos sectores diferenciados de actividad, que son la de investigación (con un porcentaje de deducción del 100%) y la de enseñanza (con un porcentaje de deducción del 0%). Sin embargo, la denominada investigación "básica", a diferencia de la investigación "aplicada", también constituye el sustrato de la actividad de educación, por lo que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad y serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los sectores.

A pesar de que la existencia de sentencias de la Audiencia Nacional que siguen el criterio contrario: 20-05-2009 (Rec.276/2007) y 06-10-2011 (Rec. 695/2010), este TEAC continúa manteniendo su criterio, a la espera del pronunciamiento del TS, al estar recurridas en casación ambas sentencias.

CONCEPTOS:

03 07 04 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
DEDUCCIONES Y DEVOLUCIONES
PRORRATAS

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (15/11/2012) y en recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D. ... en representación de **UNIVERSIDAD DE ...** con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de 10 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., desestimatoria de la reclamación ..., interpuesta contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 19 de agosto de 2009 (número de expediente ...), por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentadas por la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005, en la que se pedía una devolución a favor de la Universidad de 1.227.922,19 euros más los correspondientes intereses de demora.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En fecha 19 de junio de 2009, la UNIVERSIDAD DE ... presenta ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria un escrito en el que solicita la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes al ejercicio 2005.

En el citado escrito, la Universidad declara que en el ejercicio de su actividad realiza actividades que constituyen sectores diferenciados, siendo uno la enseñanza superior y otro el desarrollo de proyectos de investigación. El sector de la enseñanza tiene un porcentaje de deducción del 0%, mientras que el del sector de investigación es del 100%.

No obstante, la entidad ha revisado los cálculos de la prorrata aplicada en la última declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2005, llegando a la conclusión de que ha cometido errores de interpretación y aritméticos que han dado lugar a menores deducciones de cuotas de IVA soportadas que las legalmente procedentes.

Por lo que interesa al presente expediente, la principal alegación se centra en el tratamiento que debe darse a las cuotas de IVA soportadas en los proyectos de investigación básica, ya que ésta se debe integrar en el sector diferenciado de la investigación, en cuyo caso es deducible el 100% de las cuotas soportadas. La Universidad consideró en sus autoliquidaciones que la investigación básica era común a los dos sectores de la actividad, investigación y enseñanza, de modo que dedujo las cuotas soportadas en las actividades de investigación básica sólo en el porcentaje de la prorrata general, esto es, un 6 %. La Universidad solicita la rectificación de sus autoliquidaciones y la devolución del saldo resultante a su favor.

Mediante acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 19 de agosto de 2009, se desestima la solicitud de rectificación. Respecto de la cuestión controvertida, considera la Administración que los proyectos de investigación básica son de utilización común en los dos sectores diferenciados de la actividad de la entidad, por lo que las cuotas de IVA soportadas en dichos proyectos serán deducibles en el porcentaje de prorrata general de cada ejercicio.

SEGUNDO: Interpuesta la correspondiente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior, es desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... en resolución de 10 de junio de 2010 (RG ...), reiterando los criterios mantenidos por el TEAC en resolución de 16 de mayo de 2007 (RG 00/4552/04) y de 25 de mayo de 2010 (RG 00/5477/08), e indica que la cuestión que se debe dilucidar es la de determinar el trato que debe darse a las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de actividades de investigación básica.

Concluye que las cuotas de IVA soportado correspondientes a la adquisición de bienes y servicios relacionados con proyectos de investigación básica o genérica, en la medida en que están claramente relacionadas tanto con la actividad de enseñanza como con la actividad de investigación, son de utilización común en los dos sectores diferenciados, por lo que dichas cuotas serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores.

TERCERO: Contra la citada resolución del TEAR de ... se interpone recurso de alzada con base en los siguientes fundamentos:

La investigación básica queda integrada en el sector diferenciado de investigación, con derecho a la deducción del 100% de las cuotas soportadas de IVA, por lo que cuando la Universidad adquiere bienes y servicios para su utilización en proyectos de investigación básica lo hace en desarrollo de una actividad empresarial de investigación.

La hipotética relación entre la investigación básica y la enseñanza universitaria no

justifica en absoluto que se califique a la investigación básica como elemento común a los dos sectores de la actividad. La prorrata general sólo es aplicable para las adquisiciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores, requisito que obviamente no se cumple en las adquisiciones destinadas a proyectos de investigación básica, que por elemental deducción es de utilización en uno de los dos sectores, el de la investigación.

Idéntica cuestión de fondo ha sido resuelta favorablemente por otros Tribunales, citando sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de ... y ..., así como de la Audiencia Nacional.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se suscita en este recurso es la de determinar el régimen de deducción que debe darse a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica.

Queda claro, del conjunto de alegaciones efectuadas por la entidad recurrente y de la fundamentación efectuada por la Administración en el acuerdo impugnado, así como de la resolución del TEAR impugnada, que no se pone en duda que la Universidad realiza actividades sujetas y no exentas (la investigación aplicada) y otras sujetas y exentas (la enseñanza); que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de enseñanza no serán deducibles en cuanto se afectan a una actividad que no genera el derecho a deducir; y que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen a la realización de la actividad de investigación aplicada son deducibles.

SEGUNDO: Con carácter previo, hay que hacer referencia a las distintas actividades encomendadas a la Universidad. Basta para ello acudir a la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, que ya en su artículo 1.1 atribuye a la misma el servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia y el estudio. Otro tanto señala el artículo 2.1, en cuanto que alude a la autonomía universitaria, siendo el objeto social exclusivo de la Universidad la educación superior, mediante la realización de las funciones anteriores. Con esta primera consideración legal se comprueba ya cómo la labor investigadora no puede desagregarse o considerarse independiente de la enseñanza o educación superior.

En términos más precisos, en el artículo 39 de la misma Ley se dispone que *"la investigación científica es fundamento esencial de la docencia"* (la vinculación entre ambas es innegable, siendo la investigación una actividad inherente a la de la docencia), añadiendo además que es *"una herramienta primordial para el desarrollo social a través*

de la transferencia de sus resultados a la sociedad". Por su parte, el apartado 3 de este precepto puntualiza que *"la universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada"*. El artículo 41 desarrolla en este sentido el fomento de la investigación, del desarrollo científico y de la innovación tecnológica en la Universidad, recalando que la transferencia del conocimiento es una función de las universidades.

Finalmente, en este breve repaso de la Ley Orgánica de Universidades, en el artículo 81 se regula la programación y presupuesto, indicándose que éste se nutre, entre otros ingresos, de los precios de enseñanzas propias, etc, de los ingresos procedentes de transferencias de entidades públicas y privadas, de los rendimientos procedentes de aquellas actividades económicas que desarrollen, así como de los ingresos procedentes de los contratos previstos en el artículo 83. En este último se estipula que *"los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y sus profesorado a través de los mismos o de los órganos, centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación"*.

De todo ello puede inferirse que la Universidad realiza una actividad de enseñanza que, en la medida en que se encuentra dentro de los parámetros fijados por el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) quedará exenta. Este precepto es transposición de la norma comunitaria, en la actualidad, artículo 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, conforme al cual los Estados miembros eximirán *"la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables"*.

El citado precepto de la LIVA, o el de la Directiva comunitaria, no menciona las actividades de investigación de las universidades públicas y, si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (entre otras en la sentencia de 11 de enero de 2001, asunto C-76/99, Comisión-Francia; y la sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, Comisión-Alemania, en un asunto en que el problema que se planteaba era la exención o no de las actividades de investigación efectuadas por las universidades públicas alemanas) ha señalado que no debe darse al concepto de prestaciones *"directamente relacionadas"* (que no viene definido en la Directiva comunitaria) una interpretación particularmente restrictiva o estricta (*"ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la enseñanza universitaria es garantizar que el beneficio de ésta no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dicha enseñanza que se produciría si ésta o las prestaciones de servicios y las*

entregas de bienes relacionadas directamente con ella fueran sometidas al IVA"), debiendo atenderse a la finalidad de la exención, concluyendo que estas actividades de investigación estarán exentas cuando estén directamente relacionadas con la enseñanza universitaria.

Para el TJUE, en la segunda de las sentencias citadas, *"someter al IVA la realización a título oneroso de proyectos de investigación por parte de los centros públicos de enseñanza superior no tiene el efecto de aumentar el coste de la enseñanza universitaria",* añadiendo en relación con estos proyectos retribuidos que *"si bien la realización de tales proyectos puede considerarse muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional".*

La delimitación entre investigación retribuida u onerosa y no retribuida, la lleva a cabo el propio TJUE de forma inmediata a la anterior conclusión cuando señala que *"en efecto, es necesario reconocer que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso".*

Esto es, reconoce, como también se ha señalado que lo reconoce el legislador interno en la Ley Orgánica de Universidades, que una de las finalidades de la Universidad es la investigación y que sólo estará sujeta y no exenta aquella investigación retribuida u onerosa, pero de lo que no cabe duda es de la innegable interrelación existente entre enseñanza superior e investigación.

Ahora bien, *sensu contrario*, las actividades de investigación encargadas y retribuidas a universidades públicas, es decir, la realización de proyectos a título oneroso por parte de los centros públicos de enseñanza superior, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención anterior; siendo ésta la conclusión a la que llega el TJUE y a la que debe llegar este Tribunal Central en interpretación de la norma comunitaria y de la norma interna.

Más precisas son las conclusiones del Abogado General presentadas el 13 de diciembre de 2001, al asunto C-287/00, antes citado, pues parte de la premisa de que *"en la vida universitaria, la investigación y la enseñanza están estrechamente vinculadas",* añadiendo que *"las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso deben estar sujetas al IVA. En consecuencia, cuando una universidad realiza una investigación retribuida, tales servicios de investigación están sujetos al IVA. En cambio, cuando la investigación no es retribuida, la cuestión del IVA no se suscita"* (esto es, no queda gravada por IVA) y finalmente no considera *"especialmente difícil distinguir los servicios retribuidos -que necesariamente serán objeto de contratos- de las actividades de enseñanza general, incluida la investigación no retribuida realizada a través de nuevos estudios".* Se trata, por tanto, de una reiteración de los criterios que posteriormente plasmó el TJUE en la sentencia mencionada anteriormente.

De todo ello hay que deducir la estrecha interrelación o vinculación entre enseñanza e investigación, siendo ésta, en términos de la Ley reguladora de las universidades, fundamento de la docencia.

También puede concluirse la existencia de dos sectores diferenciados de la actividad, que en ocasiones anteriores este TEAC ya ha puesto de manifiesto (resoluciones de 7 de marzo de 2001, RG 476/1999; de 16 de mayo de 2007, RG 4552/2004; y de 21 de septiembre de 2009, RG 8039/2008), como también lo ha señalado la Dirección General de Tributos (DGT) (entre otras, en consulta V2622-09 de 23 de noviembre de 2009), e incluso se deduce de la jurisprudencia del TJUE señalada anteriormente. Todo ello está de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.1º.c) de la LIVA, y considerando la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), actualmente aprobada por Real Decreto 475/2007, de 13 de abril (grupos 721 ó 722 para la de investigación, y 851 para la educación postsecundaria).

No obstante lo anterior, debe advertirse también que, como se desprende de la Ley Orgánica 6/2001, cuando las Universidades (o cualquier otra entidad de Derecho público en general) realicen actividades de investigación en cumplimiento de su función pública (y conforme a la Ley Orgánica citada es esta una función de las Universidades, como se desprende de los artículos 1, 39 y 41, pues tiene como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica y la transferencia del conocimiento a la sociedad), tal actividad quedaría no sujeta al IVA. Esto es, cuando las Universidades desarrollen su labor de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, o transferencia del conocimiento al conjunto de la sociedad sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, se trataría de una actividad económica que no quedaría sujeta al impuesto.

Al margen de toda la jurisprudencia comunitaria sobre la no sujeción de las Administraciones públicas y sus organismos, en el ejercicio de funciones públicas (entre otras, las sentencias del TJUE de 17 de octubre de 1989, Asuntos 231/87 y 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino; de 15 de mayo de 1990, Asunto C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido; de la misma fecha, asunto C-260/98, Comisión/Grecia; de 29 de junio de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública; de 8 de junio de 2006, Asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein; sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97; Comisión/Irlanda, C-358/97; Comisión/Países Bajos, C-408/97; sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, Taksatorrrigen, sentencia de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07; sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C 498/03; sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C- 174/06, CO.GE.P); o de la jurisprudencia interna (entre otras, sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 2004, recurso 8139/1999); la conclusión que se alcanza es que cuando la actividad de un organismo público se enmarca en el ejercicio de una función pública del Estado supone, en principio, su encaje dentro del supuesto de no sujeción al IVA del artículo 7.8º de la LIVA, en relación con el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. No obstante, conviene precisar que ello no implica que las actividades del organismo no tengan la consideración de actividades económicas. En efecto, no debe confundirse la aplicación de un supuesto de no sujeción con el carácter no económico de las actividades, y así lo tiene declarado este Tribunal Central en su resolución de 7 de marzo de 2001 (RG 476/1999).

En sentido análogo existen pronunciamientos anteriores, no sólo en los antecedentes que se han expuesto, también en la resolución de 18 de noviembre de 2008 (RG 4060/2006); o en lo que respecta a la DGT, en la resolución de 23 de noviembre de 2009 antes citada, para quien la actividad de investigación sólo quedará sujeta al IVA si como consecuencia de la misma se llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto todas aquellas operaciones que se realicen sin que medie contraprestación alguna por las mismas (en sentido análogo consulta vinculante más reciente, nº V2146/11, de 20 de septiembre de 2011).

No obstante, debe advertirse que en el acuerdo recurrido la Administración no ha remarcado la circunstancia anterior, es decir, no ha delimitado esta actividad no sujeta, por lo que tampoco en esta resolución se profundizará más allá de lo expuesto, ya que el régimen de deducciones en este caso, y considerando lo dispuesto en el artículo 95 de la LIVA (sin perjuicio de la interpretación que del mismo debe efectuarse de acuerdo con la Directiva comunitaria, esencialmente del apartado primero), resultaría más perjudicial que el que resulta de la liquidación efectuada por la Administración tributaria. Hay que recordar a estos efectos que, como ha señalado en numerosas ocasiones el TJUE (baste citar la Sentencia de 22 junio 1993, asunto C-333/91, Sofitam): *"Según reiterada jurisprudencia (...) el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA"*.

TERCERO: El artículo 101 de la Ley 37/1992 regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional. El apartado uno, párrafo primero, establece que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Las actividades realizadas por la Universidad son la enseñanza superior y la investigación, y dentro de ésta se puede distinguir entre la investigación básica y la investigación aplicada.

Ni la Administración tributaria ni la Universidad ponen en duda que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de enseñanza superior no serán deducibles en ninguna medida, y tampoco que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de investigación aplicada son deducibles en su totalidad. La controversia surge respecto al trato que debe darse a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de investigación básica. La Universidad considera que son deducibles al 100%, por tratarse de una actividad de investigación, a la que resulta aplicable el régimen de deducciones del sector diferenciado de la investigación; por otro lado, la Administración tributaria considera que dichas cuotas sólo podrán deducirse en

el porcentaje de prorrata que resulte considerando que dichos bienes y servicios son utilizados en común para ambas actividades.

Así, de acuerdo con el párrafo cuarto del artículo 101.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido: *"Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia"*.

Considerando las actividades que realiza la Universidad, dentro de la actividad de investigación se puede distinguir entre la investigación básica y la investigación aplicada. La investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada, o bien aquella cuyo objetivo es la obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos; la investigación aplicada consiste en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, si bien está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico, esto es, transferir resultados de carácter científico o técnico, que pueden impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración (en este sentido resoluciones del TEAC de 7 de marzo de 2001, de 16 de mayo de 2007 y de 21 de septiembre de 2009, antes citadas).

Respecto de la actividad de enseñanza y de la actividad de investigación aplicada no existe controversia, la Universidad está de acuerdo con el régimen de deducción establecido por la Administración tributaria.

En cuanto a la investigación básica, este Tribunal está de acuerdo en concluir que es desarrollada en el ejercicio de una actividad económica por su innegable relación con las actividades anteriores (sin perjuicio de lo que se ha expuesto anteriormente en relación con la no sujeción de esta actividad cuando la Universidad desarrolla su labor de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, o transferencia del conocimiento, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos), y el problema, se reitera, surge en determinar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas afectas a esta investigación básica.

Si bien la investigación básica formalmente aparece como "investigación", como su propia denominación indica, no obstante es necesario examinar su relación tanto con la investigación aplicada como con la enseñanza, para determinar si los bienes y servicios adquiridos para ser utilizados en los proyectos de investigación básica deben ser considerados de utilización común en ambos sectores diferenciados de la actividad.

Así, en primer lugar procede analizar la conexión entre investigación básica e investigación aplicada. Esta conexión es clara, por cuanto los proyectos de investigación básica constituyen la base sobre la que posteriormente se desarrollarán otros proyectos de investigación aplicada. Es cierto que los proyectos de investigación aplicada no siempre se inician sobre la base de los resultados obtenidos por proyectos de investigación básica, ya que puede que se trate de proyectos encargados por terceros a la Universidad para investigar algo concreto a cambio de una contraprestación, pero también es cierto que en numerosas ocasiones los proyectos de investigación aplicada parten de los resultados de la investigación básica, es decir, obtenidos unos conocimientos en un proyecto de investigación básica se decide darles una aplicación práctica en un nuevo proyecto de investigación aplicada.

Por otro lado, la conexión entre la investigación básica y la enseñanza superior universitaria es obvia, como se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior, y ha sido puesta de manifiesto, como se ha señalado anteriormente, no sólo por el legislador interno al regular las Universidades, sino también por el TJUE, la DGT y de manera reiterada por este TEAC.

En general, las Universidades pueden contratar, en régimen laboral, personal docente e investigador; asimismo, las Universidades podrán contratar personal docente, investigador, técnico u otro personal de administración y servicios, para el desarrollo de proyectos concretos de investigación científica o técnica. Así, hay personal contratado para realizar tareas docentes o de investigación y personal contratado para realizar tareas docentes y de investigación. La investigación básica y la enseñanza se relacionan, por tanto, en un primer nivel, que es el personal encargado de desarrollar las actividades que, como se ve, en muchas ocasiones coincide.

Además de esto, como ya se ha puesto de manifiesto, la investigación básica consiste en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos observables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada. Una vez desarrollado un proyecto de investigación básica y obtenidos unos conocimientos nuevos, ya se plasman posteriormente los resultados en proyectos de investigación aplicada o no, lo cierto es que sin duda dichos conocimientos se utilizarán en el sector de la enseñanza, es decir, los nuevos conocimientos adquiridos entrarán a formar parte de los planes de enseñanza de la Universidad.

La investigación básica es el sustrato de la investigación aplicada porque los nuevos conocimientos adquiridos se trasladarán a nuevos proyectos de investigación aplicada; pero la investigación básica también es el sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante proyectos de investigación básica. Esta conclusión también se deduce de la resolución de 22 de junio de 2000 (RG 682 y 683/99) de este TEAC. Esta investigación básica no supone la prestación de servicios a unos destinatarios específicos que la retribuyan, quedando sujeta y no exenta del IVA; más bien, o está dirigida a la sociedad (con la problemática que se ha expuesto sobre las operaciones no sujetas), o sirve de apoyo a la enseñanza y a la investigación aplicada (ambas actividades

sujetas al IVA, pero una exenta y otra no exenta).

En cualquier caso, como se ha expuesto de manera reiterada en la presente resolución, la vinculación de la investigación con la enseñanza no ofrece duda y, al margen de la investigación a título oneroso, respecto de la que la Administración tributaria permite la deducibilidad de las cuotas soportadas afectas a esta actividad, la investigación no onerosa, que se ha identificado con la investigación básica (al margen, se insiste, de las consideraciones efectuadas sobre la actividad no sujeta al impuesto que supone y que se han obviado a fin de no concluir en un resultado más perjudicial al interesado que el que resulta de los acuerdos impugnados) resulta afecta tanto a la enseñanza como a la actividad de investigación aplicada.

No obstante lo anterior, lo trascendente, a pesar de todo lo expuesto hasta ahora, no es la determinación de las actividades autónomas o no que realiza la Universidad, sino la existencia de unos gastos que conllevan unas cuotas de IVA soportado. Estos gastos resultan afectos tanto a la enseñanza como a la investigación aplicada y, por ello, no pueden ser objeto de deducción en su totalidad, en cuanto no se ha acreditado en ningún momento por la Universidad su afectación exclusiva a la investigación aplicada, esto es, a actividades sujetas y no exentas, frente a todo lo expuesto por la Administración tributaria. O sea, por los gastos afectos a las operaciones de proyectos de investigación desarrollados de forma específica para las finalidades propias del destinatario obligado al pago de la contraprestación, como así lo ha hecho la Administración tributaria, se permitirá la deducción de las cuotas soportadas; pero no pueden deducirse en su totalidad aquellas cuotas soportadas por bienes y servicios que la Universidad utilice en la realización de investigaciones de carácter general o básico de uso común tanto para la enseñanza como para los proyectos anteriores retribuidos.

El artículo 94.Uno de la LIVA dispone que *"los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior (aquellos que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con el artículo 5) podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el artículo 92 (en donde se establecen las cuotas tributarias deducibles) en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: 1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA (...)"*.

De acuerdo con lo anterior, se requiere que los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA se afecten a operaciones que originan el derecho a la deducción y, en el caso objeto de examen, sólo las cuotas soportadas afectas a las operaciones sujetas y no exentas realizadas por la Universidad generarán el derecho a la deducción. No puede ser de otra forma, pues es así como se garantiza el principio de neutralidad entre empresarios o profesionales que realizan las mismas actividades.

La jurisprudencia del TJUE es reiterativa sobre esta cuestión. En su sentencia de 12 de febrero de 2009, asunto C- C-515/07, Vereniging Noordelijke Land, señala el órgano jurisdiccional:

"27. (...) procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase la sentencia de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24 y la jurisprudencia citada).

28. En consecuencia, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24, y de 14 de septiembre de 2006, *Wollny*, C-72/05, Rec. p. I-8297, apartado 20)".

En la sentencia de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, *Investrand*, indica el TJUE:

"23. Según jurisprudencia reiterada, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véanse las sentencias *Midland Bank*, antes citada, apartado 24; *Abbey National*, antes citada, apartado 26, así como la de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 26). El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse las sentencias *Midland Bank*, antes citada, apartado 30; *Abbey National*, antes citada, apartado 28, así como la de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 31)".

En su sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto C-72/05, *Wollny*, expone:

"20. Con carácter preliminar, procede recordar que según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. En la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rec. p. I-0000, apartado 24)".

De forma más precisa, el TJUE, en sentencia de 3 de octubre de 2005, asunto C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* (apartado 22), exige la correlación entre las operaciones

gravadas por el impuesto y los costes directos afectos: "(...) en cada transacción, sólo será exigible el IVA previa deducción de las cuotas de dicho impuesto que hayan gravado directamente el coste de los distintos elementos constitutivos del precio"; lo que en la sentencia de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/00, Cibo Participations (apartado 31), queda expresado por el TJUE en los siguientes términos: "el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción" (términos que se repiten en las sentencias de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank, apartado 30; de 22 de febrero de 2001, Abbey National, asunto C-408/98, apartado 28)

Sin ánimo de ser exhaustivos, la doctrina que se cita del TJUE es reiterada, entre otras, en las sentencias de 10 de marzo de 2005, asunto C-33/03, Comisión-Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; de 3 de octubre de 2005, asunto C-475/03; de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04; o de 8 de mayo de 2003, asunto C-269/00, Seeling.

Se concluye, pues, que, siendo clara la relación de la investigación general o básica tanto con la actividad de enseñanza como con la de investigación sujeta y no exenta (investigación aplicada o aquella que trate de proyectos de investigación destinados a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva) de la Universidad, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación general o básica de utilización común en ambas actividades u operaciones serán deducibles en la medida en que se afecten a las operaciones que generan el derecho a la deducción, en el presente caso, como ha efectuado la Administración tributaria, por aplicación del porcentaje de prorata general calculado en común para los dos sectores.

Por lo expuesto,

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en el recurso de alzada interpuesto por la **UNIVERSIDAD DE ...**, con NIF: ..., contra la resolución de 10 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., desestimatoria de la reclamación ..., interpuesta contra el acuerdo de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 19 de agosto de 2009 (número de expediente ...), por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentadas por la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2005, **ACUERDA** desestimar el recurso, confirmando la resolución del TEAR de ...

[Volver](#)

7.3 Sentencias pronunciadas por la Audiencia Nacional

**Sentencia, de 20 de mayo de 2009, en el litigio entre la Universidad de
Cantabria y el TEAC**



AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA Secretaría de D. VÍCTOR GALLARDO SÁNCHEZ

SENTENCIA N°:

Fecha de Deliberación: 19/05/2009
Fecha Sentencia: 20/05/2009
Núm. de Recurso: 0000276/2007
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 04070/2007
Materia Recurso: IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO - I.V.A.
Recursos Acumulados:
Fecha Casación:
Ponente Ilmo. Sr. : D. JOSÉ ARTURO FERNÁNDEZ GARCÍA

Demandante: UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
Procurador: IGNACIO ARGOS LINARES
Letrado:
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Codemandado:

Abogado Del Estado

Resolución de la Sentencia: ESTIMATORIA

Breve Resumen de la Sentencia:

Liquidación IVA Universidad. Deducción de cuotas soportadas por proyectos básicos de investigación. La Administración considera que sólo se deducan en un 10% pues están relacionados con la enseñanza, actividad que es deducible en un 0%. La Sala considera que dicha actividad es deducible en un 100% pues al ser de investigación básica es un sector diferenciado.



AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000276/2007
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04070/2007
Demandante: UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
Procurador: IGNACIO ARGOS LINARES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSÉ ARTURO FERNÁNDEZ GARCÍA

SENTENCIA N.º:

Ilma. Sra. Presidente:
D.ª MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:
D.ª MERCEDES PEDRAZ CALVO
D. JOSÉ MARÍA DEL RIEGO VALLEDOR
D.ª CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSÉ ARTURO FERNÁNDEZ GARCÍA

Madrid, a veinte de mayo de dos mil nueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 276/2007 se tramita a instancia de la **UNIVERSIDAD DE CANTABRIA**, representada por el Procurador don Ignacio Argos Linares, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de fecha 16 de mayo de 2007 (RG 4552/2004), sobre Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) periodo 12 del ejercicio de 2003, en el que es parte demandada la



Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; siendo la cuantía del procedimiento de 202.478,94 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte recurrente arriba indicada interpuso en fecha 24/07/2007 este recurso respecto de los actos antes aludidos y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que solicitó se dicte sentencia por la que estimando el recurso, acuerdo anular la resolución del TEAC de 16 de mayo de 2007 y, consecuentemente, anular la liquidación paralela dictada por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT-Delegación Especial de la AEAT de Cantabria, de 25 de mayo de 2004, e importe de 202.478,94 €.

SEGUNDO.- De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó que habiendo por presentado ese escrito, lo admita y tenga por contestada la demanda y previos los trámites legales se dicte sentencia desestimándolo y confirme la resolución impugnada.

TERCERO.- Recibido el pleito a prueba, se practicaron aquellas que admitidas su resultado obra en autos. Seguidamente, se pasó al trámite de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. A continuación, se señaló día para votación y fallo el 19 de mayo de 2009, procediéndose a su deliberación votación y fallo con el resultado que a continuación se expresa.

CUARTO.- Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Es ponente de esta sentencia el Ilmo. Magistrado Sr. D. José Arturo Fernández García.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la Resolución del TEAC, de fecha 16 de mayo de 2007 (RG 4552-04), sobre



liquidación del IVA, periodo 12 del ejercicio de 2003, practicado a la entidad recurrente arriba reseñada.

Para una adecuada resolución de este pleito se han de tener en cuenta los siguientes hechos acreditados en las actuaciones:

1) El 13 de abril de 2004 por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) se emite requerimiento a la Universidad de Cantabria, la hoy recurrente, a fin de que la misma justificase las subvenciones recibidas en el ejercicio de 2003 y la correcta aplicación de la regla de prorrata del IVA de ese ejercicio.

2) Tras cumplirse tal requerimiento, la indicada Unidad notifica a la interesada el trámite de audiencia y la propuesta de liquidación por el periodo 12 del ejercicio de 2003 del IVA, en la que esencialmente se indica que se minoran las cuotas del IVA soportado deducido correspondiente a las cuotas soportadas en Proyecto de Investigación Básica, pues el porcentaje de deducción aplicable a dichas cuotas es el definitivo de prorrata porque existe relación entre esa actividad de investigación general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros a cambio de una contraprestación, así como con la actividad principal empresarial, la de la enseñanza, cuyo porcentaje de deducción es del 0 por ciento; de forma que de los 460.848,82 € consignados por la obligada en su declaración-liquidación como cuotas de IVA soportado deducibles, dicha Unidad sólo le otorga un carácter deducible a 91.764,40 €.

3) Un vez presentadas alegaciones por la interesada, la Administración citada dictó el 25 de mayo de 2004 liquidación provisional con una deuda a ingresar de 2002.478,94 €: 199.487,80 € de cuota y 3.011,14 € de intereses de demora. El órgano liquidador señala que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de investigación básica se podrán deducir en el porcentaje de deducción que corresponda a la prorrata general del ejercicio, el 10%, ya que la investigación básica tiene relación tanto con la actividad de enseñanza como con la actividad de investigación.

4) Contra dicha liquidación provisional, la recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (nº 39/1011/2004), que fue desestimada en la resolución de 29 de septiembre de 2004. Contra esta última resolución la misma interesada formuló recurso de alzada ante el TEAC, que lo rechazó en la resolución objeto de este recurso.

SEGUNDO.- La parte actora plantea en su demanda idénticas alegaciones por la misma esgrimidas en vía administrativa:

1º) La investigación básica queda integrada en el sector diferenciado de investigación, con derecho a la deducción del 100% de las cuotas soportadas del IVA

2º) La hipotética relación entre la investigación básica y la enseñanza universitaria no justifica en absoluto que se califique a la investigación básica como elemento común a los dos sectores de la actividad.

3º) Idéntica cuestión de fondo ha sido resuelta a favor de las tesis de esa parte por otros Tribunales: sentencias de 5 de junio de 2006 (rec. 355/2005) y 7 de junio de 2006 (rec. 379/2005) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (en adverte TSJ de Cantabria).

Por el contrario, la Abogacía del Estado, reiterando las alegaciones del TEAC, insta la confirmación de la liquidación impugnada y de los actos que la ratifican, al considerar que se ajusta a Derecho.

TERCERO.- La resolución del TEAC objeto de este recurso razona la denegación del recurso de alzada, esencialmente, señalando, en primer lugar, que, de acuerdo con los artículos 9.1.C) y 101 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), la Universidad de Cantabria, recurrente en este pleito, realiza dos actividades diferenciadas, la de investigación y la de enseñanza. La primera tiene un porcentaje de deducción del IVA del 100%, mientras que la segunda, al estar exenta del IVA, es del 0%. Por ello, la citada Universidad deberá aplicar el régimen de deducciones en sectores de la actividad. En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta nº 1821/2003, de 4 de noviembre.

Por ello, indica dicho Tribunal que, una vez establecido que la referida Universidad tiene dos sectores diferenciados de actividad, habrá que distinguir cada uno de ellos. Así, se ha de partir que entre las distintas actividades realizadas por la Universidad se encuentran, en primer lugar, la de enseñanza superior, y en segundo lugar la labor investigadora. Dentro de esta última se puede distinguir entre la básica y la investigación aplicada, consistiendo la primera en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos inobservables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada; mientras que la investigación aplicada consiste en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, si bien está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.

Señala el TEAC que con relación a la actividad de enseñanza y de investigación aplicada no existe controversia pues la Universidad de Cantabria está de acuerdo con el régimen de deducción establecido por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas. Es respecto a la investigación básica donde se centra la controversia, estando dicho Tribunal de acuerdo en que aquella se desarrolla en el ejercicio de una actividad empresarial por su innegable relación con las actividades anteriores, surgiendo el problema en determinar las cuotas soportadas en el ejercicio de esta actividad que van a considerarse deducibles.

Finalmente señala: " La investigación básica es un sustrato a la investigación aplicada porque los nuevos conocimientos adquiridos se trasladarán a nuevos proyectos de investigación aplicada; pero la investigación básica también es el



sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante proyectos de investigación básica, conclusión que también se deduce de nuestra resolución de 22 de junio de 2000(RG 682 y 683/99) que se cita en las sentencias aportadas por la entidad reclamante.

Siendo así clara la relación de la investigación básica con los dos sectores diferenciados de actividad de la Universidad, debemos concluir que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad por lo que dichas cuotas serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores ”.

CUARTO- A la vista del contenido de los anteriores fundamentos, se suscita en este procedimiento si cabe la deducción de cuotas soportadas por la universidad actora en la adquisición de bienes y servicios utilizados en proyectos de investigación básica en el porcentaje de prorrata aplicado del 10% por la Administración, o en el del 100% como pretende la recurrente.

Ambas partes no discrepan en que existen dos sectores diferenciados en la actividad que ejerce la universidad: la enseñanza y la investigación. El primero de ellos se regula en el título VI de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y el segundo en el título VII, cuyo artículo 39 establece textualmente:

1. La investigación, fundamento de la docencia, medio para el progreso de la comunidad y soporte de la transferencia social del conocimiento, constituye una función esencial de las Universidades.

2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.

3. La Universidad asume, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística, así como la formación de investigadores, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.

Por lo tanto, la referida normativa de universidades regula de forma separada esas dos actividades de la universidad, previendo en su artículo 39 la existencia en el ámbito de la investigación tanto la básica como la aplicada, pero con el mismo régimen, definiendo a dicha investigación como función esencial de la universidad y fundamento de la docencia.

Igualmente, la Administración reconoce, como ha establecido expresamente el TEAC en la resolución arriba expuesta e impugnada en este procedimiento, la existencia desde un punto de vista fiscal de estos dos sectores, de conformidad con el artículo 9 de la LIVA, dado que la enseñanza superior se encuadra en el grupo 80.3 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas recogida en el Real Decreto 1560/1992, de 1 de diciembre (en adelante CNAE), letra M, educación (actividad exenta el impuesto del IVA según establece el artículo 20.1.9 de la LIVA y ~~la investigación en el grupo 73.1 de la CNAE, ubicado en la letra K como servicio empresarial (actividad empresarial que, como tal, está sujeta y no exenta al impuesto y, en consecuencia, susceptible de deducción).~~ Y todo ello según lo



sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante proyectos de investigación básica, conclusión que también se deduce de nuestra resolución de 22 de junio de 2000(RG 682 y 683/99) que se cita en las sentencias aportadas por la entidad reclamante.

Siendo así clara la relación de la investigación básica con los dos sectores diferenciados de actividad de la Universidad, debemos concluir que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad por los que dichas cuotas serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores ”.

CUARTO- A la vista del contenido de los anteriores fundamentos, se suscita en este procedimiento si cabe la deducción de cuotas soportadas por la universidad actora en la adquisición de bienes y servicios utilizados en proyectos de investigación básica en el porcentaje de prorrata aplicado del 10% por la Administración, o en el del 100% como pretende la recurrente.

Ambas partes no discrepan en que existen dos sectores diferenciados en la actividad que ejerce la universidad: la enseñanza y la investigación. El primero de ellos se regula en el título VI de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y el segundo en el título VII, cuyo artículo 39 establece textualmente:

1. La investigación, fundamento de la docencia, medio para el progreso de la comunidad y soporte de la transferencia social del conocimiento, constituye una función esencial de las Universidades.

2. Se reconoce y garantiza la libertad de Investigación en el ámbito universitario.

3. La Universidad asume, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística, así como la formación de investigadores, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.

Por lo tanto, la referida normativa de universidades regula de forma separada esas dos actividades de la universidad, previendo en su artículo 39 la existencia en el ámbito de la investigación tanto la básica como la aplicada, pero con el mismo régimen, definiendo a dicha investigación como función esencial de la universidad y fundamento de la docencia.

Igualmente, la Administración reconoce, como ha establecido expresamente el TEAC en la resolución arriba expuesta e impugnada en este procedimiento, la existencia desde un punto de vista fiscal de estos dos sectores, de conformidad con el artículo 9 de la LIVA, dado que la enseñanza superior se encuadra en el grupo 80.3 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas recogida en el Real Decreto 1560/1992, de 1 de diciembre (en adelante CNAE), letra M, educación (actividad exenta el impuesto del IVA según establece el artículo 20.1.9 de la LIVA y la investigación en el grupo 73.1 de la CNAE, ubicado en la letra K como servicio empresarial (actividad empresarial que, como tal, está sujeta y no exenta al impuesto y, en consecuencia, susceptible de deducción). Y todo ello según lo

dispuesto en el artículo 9.1º.c).a) de la LIVA, que prescribe: *A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Como se apunta en la resolución del TEAC impugnada, dado que la universidad recurrente es un sujeto mixto, que realiza actividades con derecho a deducción del IVA soportado y otras no, la concreción de la parte de las cuotas soportadas que son deducibles se ha de deducir según las reglas del artículo 101 de la citada LIVA: *los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.*

La Administración y la actora coinciden respecto a la investigación aplicada, la financiada por contraprestación satisfecha por la empresa o entidad que encarga el proyecto. Pero cuando la investigación es básica (financiada a través de subvenciones y fondos propios de la Universidad), la Administración considera que se trata de adquisición de bienes servicios de utilización común por ambos sectores de actividad. A esta conclusión llega aplicando el citado artículo 101. de la LIVA, Uno, in fine, que establece: *cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el art. 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones...* De ahí que le exija a la obligada el régimen de prorata en los términos arriba expuestos, frente a la posición de aquella que entiende que se trata de actividad de investigación deducible en un 100%.

Esta Sala, llegado al presente punto de la cuestión litigiosa, coincide plenamente con la posición que al respecto ha adoptado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 5 de junio de 2006, rec.318/2006) cuando señala:

Pues bien. Como se ha visto, la ley Orgánica 6/2001 no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación. Los grupos de clasificación de actividades económicas no diferencian tampoco a estos efectos entre la investigación aplicada y la básica. La exención del impuesto del IVA para la enseñanza lo es sólo de la entrega de bienes y prestación de servicios «directamente» relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria. La Dirección General de Tributos, en su resolución de 4 de noviembre de 2003, admite que el régimen de deducciones se efectúe por separado respecto de cada una de las dos actividades. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 22 de junio de 2000, núm. 682/1999, admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad. Presumir, en este marco legislativo, que la adquisición de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos sólo a la investigación básica, pueden por su naturaleza y características estar afectos y ser utilizados en

las otras actividades universitarias (concretamente en la enseñanza) no resulta admisible. Máxime a la vista de la posición del Tribunal de Justicia (CE) en la interpretación de las deducciones conforme a la Sexta Directiva. Baste la referencia a las SS TJCE, Sala 3ª, de 12-1-2006, núm. C-354/2003 C-355/2003 C-484/2003, casos Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) EDJ2006/252, y 15-12-2005, núm. C-63/2004, caso Centralan Property Ltd EDJ2005/206388, en que reitera lo que «el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones, (que) el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse», citando en particular las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883 EDJ1995/11971, apartado 18, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43)». Máxime cuando la consecuencia de esta presunción pasa de un 100% de deducción a un 8%, desnaturalizando esta inicial diferenciación de actividades y vaciando de contenido la distinción legal. Y cuando este porcentaje se ha calculado conforme a una normativa (artículo 104 de la Ley 37/1992 a la que remite la norma aplicada) que el propio Tribunal de Justicia (CE) se ha encargado de considerar incompatible con los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en Sentencia de la Sala 3ª, de 6 de octubre de 2005, núm. C-204/2003, al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones (uno de los medios de financiación de la investigación básica), sin limitación de efectos en el tiempo y dando lugar a la reforma de la regla de prorata mediante Ley 3/2006, de modificación de la 37/1992. Por todo ello, procede acoger en su integridad la pretensión deducida en el recurso.

Sólo se ha de añadir a los anteriores pronunciamientos que esta Sala comparte en su totalidad el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio(artículo 101 de la LIVA); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación al que se la ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación básica.

QUINTO.- No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

FALLAMOS

~~ESTIMANDO~~ el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la **UNIVERSIDAD DE CANTABRIA** contra la resolución del TEAC, de fecha 16 de mayo e 2007, a que las presentes actuaciones se



contraen, **DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS** por no ser ajustados a derecho la referida resolución y los actos, incluida la liquidación arriba reseñada, de los que la misma trae causa. No procede expresa imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior sentencia fue leída y publicada en la forma acostumbrada por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, hallándose constituida en audiencia pública, de lo que yo el Secretario, doy fe.

Cabecera	
Remitente:	[2807923006] AUD.NACIONAL CONTENCIOSO ADMTVO. SECCION 6
Asunto	Comunicación del Acontecimiento 36: SE ADJUNTA SENTENCIA
Fecha LexNET:	jue 28/05/2009 09:50:30
Fecha Reparto:	lue 28/05/2009 11:22:04
Datos particulares	
Remitente:	[2807923006] AUD.NACIONAL CONTENCIOSO ADMTVO. SECCION 6 AUDIENCIA NACIONAL
Destinatario:	[633] ARGOS LINARES. IGNACIO
Traslado de copias:	
Nº procedimiento:	20070000276
Tipo procedimiento:	[PO]
Descripción:	Comunicación del Acontecimiento 36: SE ADJUNTA SENTENCIA
Su referencia:	-
Identificador en LexNET:	200900004472174
Archivos adjuntos	
Principal:	003559320092807923006311.RTF
Anexos:	003559320092807923006311.RTF
Lista de Firmantes	
Firmas digitales	[2807923006] AUD.NACIONAL CONTENCIOSO ADMTVO. SECCION 6

**Sentencia, de 4 de octubre de 2011, en el litigio entre la Universidad de
Santiago de Compostela y el TEAC**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA Secretaría de D. VÍCTOR GALLARDO SÁNCHEZ

SENTENCIA N°:

Fecha de Deliberación: 04/10/2011
Fecha Sentencia: 06/10/2011
Núm. de Recurso: 0000695/2010
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO
Núm. Registro General: 06011/2010
Materia Recurso: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
Recursos Acumulados:
Fecha Casación:
Ponente Ilma. Sra. : D^a. MERCEDES PEDRAZ CALVO

Demandante: UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA
Procurador: SR. ESTÉVEZ RODRÍGUEZ
Letrado:
Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL
Codemandado:

Abogado Del Estado

Resolución de la Sentencia: ESTIMATORIA

Breve Resumen de la Sentencia:

Impuesto sobre el Valor Añadido.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000695/2010
Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06011/2010
Demandante: UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA
Procurador: SR. ESTÉVEZ RODRÍGUEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. MERCEDES PEDRAZ CALVO

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:
D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:
D^a. MERCEDES PEDRAZ CALVO
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D^a. LUCÍA ACÍN AGUADO

Madrid, a seis de octubre de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 695/10 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador de los Tribunales Sr. Estévez Rodríguez en nombre y representación de **UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA** frente a la Administración del Estado defendida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 21 de septiembre de 2010 en materia relativa a **Impuesto sobre el Valor Añadido** con una cuantía de 5.727.379,39 euros. Ha sido Ponente la Magistrado D^a Mercedes Pedraz Calvo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO- La recurrente indicada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, contra la Resolución de referencia.

Por Decreto del Sr. Secretario se tuvo por interpuesto el recurso, ordenando la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO- En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de rigor, terminó suplicando se dicte sentencia anulando los actos administrativos impugnados, y se reconozca el derecho de la Universidad a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica en los años 2001 a 2004.

TERCERO- El Abogado del Estado contestó a la demanda para oponerse a la misma, y con base en los fundamentos de hecho y de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando la desestimación del recurso.

CUARTO- Las partes, por su orden, presentaron sus respectivos escritos de conclusiones para ratificar lo solicitado en los de demanda y contestación a la demanda.

QUINTO- La Sala dictó Providencia señalando para votación y fallo del recurso la fecha del 4 de octubre de 2.011, en que se deliberó y votó habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO- Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 21 de septiembre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Central (R.G. 8039/08; R.S. 12-10) dictada en la reclamación interpuesta por UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA hoy actora contra resolución de 25 de septiembre de 2008 del TEAR de Galicia desestimando las reclamaciones interpuestas contra cuatro Acuerdos de la AEAT de fecha 7 de agosto de 2007 estimando en parte otras tantas solicitudes de rectificación de

autoliquidaciones del IVA de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 en relación con las devoluciones a favor de la hoy actora.

El TEAC estima en parte el recurso, únicamente en relación con el ejercicio 2004 ordenando a la Administración que calcule la devolución teniendo en cuenta las cifras derivadas de los libros de la entidad.

SEGUNDO- La cuestión se plantea ante esta Sala en términos similares a como fue planteada ante el TEAC, en los siguientes términos: la discrepancia entre la Administración y la Universidad actora se centra en la determinación del régimen de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica. Para la Administración ambas partes coinciden en que la Universidad realiza actividades sujetas y no exentas (la investigación aplicada) y otras exentas (la enseñanza); que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de enseñanza no serán deducibles en cuanto se afectan a una actividad que no genera el derecho a deducir; y que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen a la realización de la actividad de investigación aplicada son deducibles. La discrepancia reside en la consideración de la investigación básica.

Para la Administración tributaria:

-. La investigación básica y la enseñanza se encuentran unidas en el primer nivel, el personal encargado de desarrollar una y otra actividad, que sería el personal docente e investigador.

-. La investigación básica se lleva a cabo para la obtención de nuevos conocimientos que carecen de virtualidad práctica, pero que una vez obtenidos se utilizarán en la enseñanza universitaria.

Para el recurrente:

-.La investigación básica se integra necesariamente en el sector diferenciado de la investigación, y en consecuencia las cuotas de IVA soportadas en su desarrollo son deducibles.

-. Es una actividad económica distinta porque tiene asignado un grupo diferente en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Pero dentro de este grupo está junto a la investigación aplicada CNAE 73.1.

TERCERO- El artículo 101 de la Ley 37/1992 regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional y señala:

"1. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

.....
Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de

aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.”

Por su parte el artículo 1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, establece:

“Artículo 1. Funciones de la Universidad.

1. La Universidad realiza el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio.

2. Son funciones de la Universidad al servicio de la sociedad:

a. La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura.

b. La preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística.

c. La difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico.

d. La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a lo largo de toda la vida.”

El artículo 39 de la misma Ley dispone que:

“Artículo 39. La investigación y la transferencia del conocimiento. Funciones de la universidad.

1. La investigación científica es fundamento esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad. Como tal, constituye una función esencial de la universidad, que deriva de su papel clave en la generación de conocimiento y de su capacidad de estimular y generar pensamiento crítico, clave de todo proceso científico.

2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.

3. La universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.”

El artículo 41 desarrolla en este sentido el fomento de la investigación, del desarrollo científico y de la innovación tecnológica en la Universidad, recalando que la transferencia del conocimiento es una función de las universidades.

Finalmente, el artículo 83 establece que:

"los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y sus profesorado a través de los mismos o de los órganos, centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación".

Del transcrito conjunto normativo resulta, en primer lugar, que como ha señalado la Administración y sobre este extremo no existe debate, la Universidad realiza una actividad de enseñanza que está exenta: *"la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comprobables".*

Lo relevante es establecer si la actividad de investigación básica se vincula a esta actividad de educación, y si deben entonces entenderse que es un elemento común a ambos sectores de actividad.

La Sala no comparte las consideraciones de la Administración: no puede entenderse que la investigación básica se vincule a la enseñanza por el hecho de que exista coincidencia *"en muchas ocasiones"* entre el personal docente y el personal investigador. La propia regulación legal reproducida justifica tal circunstancia, y el hecho de que haya personal solo investigador, o solo docente, pero también investigador y docente no implica que los frutos de la investigación básica se dediquen a la docencia.

En segundo lugar, para resolver la cuestión relativa a si los resultados obtenidos en materia de investigación básica pueden utilizarse para la investigación aplicada la Administración concluye que no cabe duda de que tales resultados se utilizarán en el sector de la enseñanza. La Sala tampoco comparte tal apreciación: nada indica que exista esa vinculación automática de la investigación básica y la enseñanza, ni que los gastos realizados en el curso de dicha investigación básica resulten por tanto afectos tanto a la enseñanza como a la investigación.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 20 de junio de 2002, dictada en el asunto C-287/00 Comisión contra la República Federal Alemana, declaró que esta había incumplido las obligaciones que impone la Sexta Directiva al haber eximido del IVA las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos de enseñanza superior.

En esta sentencia, y esta Sala considera que la reflexión es especialmente aplicable al supuesto enjuiciado, el TJUE dice:

"de la jurisprudencia citada en el apartado anterior se desprende que la definición de «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza

universitaria», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, abarca las prestaciones de servicios o las entregas de bienes directamente necesarias para la enseñanza, como por ejemplo, la adquisición de material pedagógico. Sin embargo, el hecho de que las actividades de investigación en beneficio de personas privadas puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia, entre esta y las actividades controvertidas, de una relación jurídica tan directa como la exigida por dicha disposición.”

Es decir, que aún si se aceptase que el resultado de la investigación básica se utilizará para la actividad de enseñanza, lo que a juicio de esta Sala no está probado ni resulta per se de la propia naturaleza de una y otra actividad, aún así, no bastaría para establecer la relación jurídica que extrae la Administración en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 94.uno de la LIVA dispone que *"los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior (aquellos que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con el artículo 5) podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el artículo 92 (en donde se establecen las cuotas tributarias deducibles) en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: 1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA (...)"*.

La ley del IVA establece por tanto la deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de operaciones sujetas y no exentas realizadas por la Universidad.

CUARTO- La Sala abordó esta cuestión en la sentencia de veinte de mayo de dos mil nueve, dictada en el recurso 276/2007 en relación con el IVA del año 2003 de otra Universidad. En ella expresamente se citan dos sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, acogiendo las tesis actoras:

“Como se ha visto, la ley Orgánica 6/2001 no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación. Los grupos de clasificación de actividades económicas no diferencian tampoco a estos efectos entre la investigación aplicada y la básica. La exención del impuesto del IVA para la enseñanza lo es sólo de la entrega de bienes y prestación de servicios «directamente» relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria. La Dirección General de Tributos, en su resolución de 4 de noviembre de 2003, admite que el régimen de deducciones se efectúe por separado respecto de cada una de las dos actividades. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 22 de junio de 2000, núm. 682/1999, admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad. Presumir, en este marco legislativo, que la adquisición de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos sólo a la investigación básica, pueden por su naturaleza y características estar afectos y ser utilizados en las otras actividades universitarias (concretamente en la enseñanza) no resulta admisible. Máxime a la vista de la posición del Tribunal de Justicia (CE) en la interpretación de las deducciones conforme a la Sexta Directiva. Baste la referencia a las SS TJCE, Sala

3ª, de 12-1-2006, núm. C-354/2003 C-355/2003 C-484/2003, casos *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03), *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) EDJ2006/252, y 15-12-2005, núm. C-63/2004, caso *Centralan Property Ltd* EDJ2005/206388, en que reitera lo que «el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones, (que) el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse», citando en particular las sentencias de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883 EDJ1995/11971, apartado 18, y *Gabalfrisa* y otros, antes citada, apartado 43)». Máxime cuando la consecuencia de esta presunción pasa de un 100% de deducción a un 8%, desnaturalizando esta inicial diferenciación de actividades y vaciando de contenido la distinción legal. Y cuando este porcentaje se ha calculado conforme a una normativa (artículo 104 de la Ley 37/1992 a la que remite la norma aplicada) que el propio Tribunal de Justicia (CE) se ha encargado de considerar incompatible con los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en Sentencia de la Sala 3ª, de 6 de octubre de 2005, núm. C-204/2003, al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones (uno de los medios de financiación de la investigación básica), sin limitación de efectos en el tiempo y dando lugar a la reforma de la regla de prorata mediante Ley 3/2006, de modificación de la 37/1992. Por todo ello, procede acoger en su integridad la pretensión deducida en el recurso.

Sólo se ha de añadir a los anteriores pronunciamientos que esta Sala comparte en su totalidad el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio(artículo 101 de la LIVA); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación al que se la ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación básica. “

De cuanto queda expuesto resulta la estimación del presente recurso y la anulación de los actos administrativos impugnados, por no ser conformes a derecho. Como se solicita por la recurrente la estimación debe alcanzar a la pretensión de que por la Administración tributaria se reconozca a la misma el derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica de los años 2001 a 2004 litigiosas.

QUINTO- No se aprecian razones que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139. Pfo. 1 de la Ley Jurisdiccional, justifiquen la condena al pago de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados, y los demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos **ESTIMAR y ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA** contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 21 de septiembre de 2010 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual anulamos así como los actos administrativos de que trae origen; ordenando a la Administración el reconocimiento del derecho de la actora a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica de los años 2001 a 2004. Sin efectuar condena al pago de las costas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 248 pfo. 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

ASI por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Iltna. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, estando celebrando Audiencia Pública la sección Sexta de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de todo lo cual yo, el Secretario judicial, doy fe.



ADMINISTRACION
DE JUSTICIA

