

61995C0247

Conclusiones del Abogado General La Pergola presentadas el 24 de octubre de 1996. - Finanzamt Augsburg-Stadt contra Marktgemeinde Welden. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva sobre el IVA - Alquiler de bienes inmuebles - Autoridad pública. - Asunto C-247/95.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-00779

Conclusiones del abogado general

1 Mediante resolución de 21 de marzo de 1995, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

2 El asunto en el que se han suscitado las cuestiones prejudiciales puede ser descrito, en resumen, como sigue. La Marktgemeinde Welden (en lo sucesivo, «municipio») es un municipio alemán que acometió la construcción de un edificio cuyos locales fueron luego cedidos en alquiler por el propio municipio a un tercero que ejerce en ellos una actividad empresarial.

Con arreglo a la normativa alemana, el municipio renunció a la exención fiscal que, de otro modo, habría sido prevista para los alquileres por dichas disposiciones. Y ello, conviene señalarlo, a fin de poder deducir de tales impuestos el importe de la carga fiscal que el propio municipio había soportado en su momento en relación con los gastos efectuados para la construcción del edificio. El Finanzamt (Administración fiscal) denegó, sin embargo, la solicitud de deducción. Dicha

denegación se basó en el hecho de que, al ceder un inmueble en arrendamiento, el municipio no había ejercido una actividad comercial y, por consiguiente, no tenía la condición de empresa a los efectos de la normativa nacional. Como consecuencia de ello, el municipio no estaba sujeto al régimen del Impuesto sobre el Volumen de Negocios y, por consiguiente, no podía ni siquiera renunciar a la exención prevista para las operaciones de alquiler. El Finanzgericht estimó el recurso interpuesto por el municipio, reconociéndole, basándose en la Directiva 77/388/CEE (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), la condición de empresario. El referido órgano jurisdiccional nacional consideró que, con arreglo a la normativa comunitaria, la condición de empresa únicamente puede negarse cuando la persona jurídica de Derecho público actúa en ejercicio de la autoridad pública. Sin embargo, no ocurría así en el caso de autos, dado que el municipio había actuado como cualquier operador económico privado. Por consiguiente, el municipio era empresario y podía, como tal, invocar las disposiciones de la Directiva.

El Finanzamt interpuso recurso de casación contra esta resolución. En este contexto, el órgano jurisdiccional de remisión planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones antes citadas.

En cuanto a la primera cuestión prejudicial

3 Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional de remisión solicita al Tribunal de Justicia que dilucide si el Estado miembro afectado puede excluir del ámbito de los sujetos pasivos a los efectos de la aplicación de la Sexta Directiva a un municipio que ceda un inmueble en alquiler. La Comisión propone una respuesta negativa y aduce, en especial, lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, redactado textualmente en los términos siguientes: «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.» La Comisión aduce que, según jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, dicha norma debe interpretarse en el sentido de que «las actividades que desarrollan "en el ejercicio de sus funciones públicas" [...] 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». Por consiguiente, la norma 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». (2) Pues bien, dado que, en el presente caso, el municipio cedió en alquiler un bien inmueble de la misma manera que cualquier operador privado, la norma nacional no puede, según la Comisión, excluirlo de la sujeción al régimen previsto por la Sexta Directiva.

4 Esta tesis no es convincente. Es indudable que un organismo público debe estar sujeto al sistema establecido por la Directiva para las actividades que ejerza con arreglo al Derecho privado. En las sentencias invocadas por la Comisión, el Tribunal de Justicia ya dilucidó esta cuestión, en la que no procede volver a detenerse. Sin embargo, el problema que aquí se suscita es otro. El alquiler de bienes inmuebles se incluye, en efecto, entre las actividades exentas con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva. Por su parte, el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva establece que «los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública» -entiéndase a los efectos fiscales específicos que aquí interesan- «las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28». Por lo tanto, al amparo de esta disposición, el Estado miembro puede excluir de la condición de sujeto pasivo a un organismo público que ejerza una actividad exenta, como es, precisamente, el alquiler de inmuebles.

5 Sin embargo, la Comisión objeta que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en el sentido de que el principio de no sujeción establecido por la referida disposición sólo puede aplicarse en relación con actividades exentas con arreglo al artículo 13

que estén estrechamente vinculadas con el ejercicio del poder público. No obstante, este argumento me sorprende. Si las actividades previstas en el artículo 13 son expresión del poder público, la no sujeción al régimen de que se trata por parte del organismo público que las ejerce resulta del principio general establecido en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 4. En tal caso, no sería necesario acudir a lo dispuesto en el párrafo cuarto del referido artículo. Si se siguiera el argumento de la Comisión, dicha norma carecería de toda utilidad. En cambio, la referida disposición tiene sentido si se considera que intenta ofrecer al Estado miembro afectado la facultad de excluir de la sujeción al impuesto a las personas jurídicas de Derecho público que ejerciten actividades exentas con arreglo a los artículos 13 o 28. Esta opción, en la que no interfiere la Directiva, se deja, por consiguiente, en manos del legislador nacional. Por otra parte, la disposición contenida en esta norma es clara: no establece distinción alguna entre las diversas actividades enumeradas en el citado artículo 13. (3)

Por consiguiente, considero que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en el sentido de que, por lo que se refiere a las actividades exentas, reconoce a los Estados miembros la posibilidad de excluir de la sujeción al régimen de la Sexta Directiva a los organismos públicos que ejerzan tales actividades.

6 Las cuestiones segunda y tercera fueron formuladas para el caso de que se diera respuesta negativa a la primera cuestión. En vista de la solución alcanzada, es, por consiguiente, innecesario examinarlas.

Conclusión

En virtud de todo lo expuesto, propongo, por consiguiente, al Tribunal de Justicia responder como sigue a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof:

«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 el Estado miembro de que se trate puede excluir a un organismo de Derecho público que ejerza una actividad exenta en virtud del artículo 13 de la misma Directiva de la sujeción al régimen por ella establecido. A este respecto, carece de importancia que se trate de una actividad ejercida en las mismas condiciones que un operador privado.»

(1) - 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).

(2) - Sentencia 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), apartados 15 y 19, y sentencia de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, Rec. p. I-1869), apartado 10.

(3) - A mi juicio, carece de toda relevancia el hecho de que para algunas actividades exentas con arreglo al artículo 13 pueda el interesado optar por su tributación. En efecto, esta posibilidad se basa en el presupuesto de que el interesado sea un «sujeto pasivo» a los efectos de la Sexta Directiva y pueda, por consiguiente, invocar las correspondientes disposiciones. Ahora bien, si - como ocurre en el presente caso - el operador no está incluido entre los sujetos pasivos, está claro que no cabe la posibilidad de optar por la tributación.