

Conclusions

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. F.G. JACOBS

presentadas el 18 de noviembre de 2004(1)

Asunto C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

contra

Staatssecretaris van Financiën

« »

1. En el presente procedimiento, el Hoge Raad der Nederlanden pide orientación al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA (2) (en lo sucesivo, «Directiva») tal como se aplica, en particular, a los organismos públicos.

2. En el procedimiento principal, una autoridad competente en materia de aguas de los Países Bajos construyó una planta depuradora en su condición de autoridad pública. Posteriormente, vendió la planta a un tercero, acordando simultáneamente que éste le arrendara la planta. A continuación, pretendió reclamar una deducción a través de la regularización de las cuotas soportadas que había pagado con ocasión de la construcción de la planta, alegando que, en relación con la venta de la planta, actuaba como sujeto pasivo.

3. El órgano jurisdiccional remitente desea saber si un organismo de Derecho público tiene derecho, con arreglo al artículo 20 de la Directiva, a proceder a una regularización de las cuotas del IVA ingresadas en relación con la adquisición de un bien de inversión que ha utilizado para actividades que desarrolla en ejercicio de sus funciones públicas cuando posteriormente vende dicho bien como sujeto pasivo.

4. El órgano jurisdiccional remitente pregunta asimismo si un organismo de Derecho público tiene derecho a excluir totalmente de sus activos fijos un bien de inversión utilizado parcialmente para actividades que desarrolla como sujeto pasivo y parcialmente para actividades que desarrolla en ejercicio de sus funciones públicas, al igual que sucede en el caso de las personas físicas.

Marco jurídico

5. En virtud del artículo 2, apartado 1, de la Directiva, el IVA se aplica a «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [...] por un sujeto pasivo que actúe como tal». En el artículo 4, apartado 1, se definen como sujetos pasivos a «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2».

6. En el párrafo primero del artículo 4, apartado 5, se dispone 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, en virtud del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, cuando efectúen tales actividades u operaciones dichos organismos 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». En el último párrafo del artículo 4, apartado 5, se dispone además que «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».

7. El artículo 13 se refiere a las exenciones del sistema del IVA. En virtud del artículo 13, parte B, letra b), normalmente el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles están, con algunas excepciones, exentos del IVA, al igual que las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levanten en virtud del artículo 13, parte B, letra g). No obstante, el artículo 13, parte C, permite a los Estados miembros conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de dichas actividades.

8. Los artículos 17 a 20 de la Directiva regulan las deducciones. En el artículo 17, apartado 1, se dispone que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible». Con arreglo al artículo 17, apartado 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 [...] 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».

9. La regularización de las deducciones es objeto del artículo 20, en el que se dispone, en la medida pertinente a efectos del presente procedimiento, lo siguiente:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar; [...]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

[...]

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. Se presumirá que esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.»

10. La legislación de los Países Bajos reconoce a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación que permite conceder el artículo 13, parte C. También especifica que los organismos públicos deberán ser considerados como sujetos pasivos en la medida en que se trate de la entrega de bienes inmuebles o la transmisión o constitución de derechos sobre dichas propiedades.

Hechos y procedimiento nacional

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (en lo sucesivo, «WZV») actúa como autoridad competente en materia de aguas en parte de los Países Bajos. Con arreglo a la legislación nacional aplicable,

se trata de un organismo de Derecho público. En su condición de autoridad pública, encargó la construcción de una planta depuradora que se concluyó en 1990.

12. Posteriormente, WZV acordó permitir que también otras dos autoridades competentes en materia de aguas utilizaran dicha planta. El coste de la modificación de la planta necesaria para ello fue parcialmente soportado por esas dos autoridades, así como, a partir de 1993, los costes periódicos derivados de su uso de la planta. Tras alcanzar un acuerdo al respecto con la inspección tributaria, WZV no cobraba el IVA sobre los costes que repercutía, siempre que no ejerciera su derecho a deducir el IVA soportado sobre sus consumos de bienes y servicios.

13. Llegados a este punto, debo observar que, si bien es cierto que las bases de ese acuerdo con la inspección tributaria no han sido aclaradas, parece poco probable que cualquier dificultad que pueda surgir a ese respecto pueda influir en el planteamiento que debe adoptarse en el presente asunto.

14. En 1994, WZV constituyó una fundación de promoción del medio ambiente en su distrito, vendiendo la planta depuradora a dicha fundación. El mismo día, la fundación acordó arrendar la planta a WZV por un período de nueve años.

15. En principio, tanto la venta como el arrendamiento eran operaciones exentas. Sin embargo, tanto WZV como la fundación ejercitaron la opción por la tributación a que tenían derecho con arreglo a la legislación neerlandesa. Por consiguiente, se devengó el IVA en relación con ambas operaciones.

16. Posteriormente, WZV pretendió deducir parte del IVA que había soportado con ocasión de la construcción inicial de la planta procediendo a una regularización con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20 de la Directiva. De este modo, solicitó la deducción correspondiente a cinco décimas partes del total, pues habían transcurrido cinco de los diez años del período de regularización. La inspección tributaria denegó la solicitud de WZV.

17. WZV interpuso un recurso contra la decisión de la inspección tributaria. Actualmente, el asunto se encuentra ante el Hoge Raad en instancia de casación contra una sentencia del Gerechtshof te Amsterdam.

18. En la medida en que la inspección tributaria sostuvo que la entrega de la planta a la fundación no era una operación gravada, el Hoge Raad acoge los motivos de casación de WZV. Con arreglo a la legislación neerlandesa, está claro que un organismo público actúa como sujeto pasivo cuando efectúa una entrega de bienes inmuebles y, evidentemente, WZV había ejercido como tal su opción por la tributación.

19. En relación con la cuestión de si WZV tenía derecho a practicar una regularización con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Directiva, el Hoge Raad se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Lennartz. (3) Considera que, si se aplicara dicha sentencia, WZV no tendría derecho a la regularización, ya que en aquel asunto el Tribunal de Justicia declaró que es el artículo 17, y no el artículo 20, el que determina el nacimiento y el alcance de cualquier derecho a deducir, y que tan sólo la condición en que un particular actúa en el momento de la adquisición puede determinar la existencia de dicho derecho.

20. Sin embargo, el Hoge Raad alberga dudas sobre si la sentencia Lennartz, referida a una persona física que actuaba simultáneamente como particular y como profesional, puede aplicarse a un organismo de Derecho público.

21. El Hoge Raad observa asimismo que el Gerechtshof estimó que la regularización no era posible, ya que WZV había optado por no incluir una parte de la planta dentro de su activo cuando llegó al acuerdo con la inspección tributaria para no cobrar el IVA sobre los costes de explotación que repercutía a las otras dos autoridades competentes en materia de aguas que utilizaban la planta. En opinión del Hoge Raad, ese argumento plantea la cuestión de si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la opción del sujeto pasivo de declarar los bienes de inversión como activos privados o como activos empresariales se aplica, *mutatis mutandis*, a los organismos de Derecho público.

22. En consecuencia, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1)Un organismo de Derecho público que ha adquirido un bien de inversión y lo entrega a título oneroso a un tercero, entrega respecto a la cual debe ser considerado como sujeto pasivo, ¿tiene derecho a la regularización del impuesto sobre el volumen de negocios soportado con ocasión de la adquisición del bien, con arreglo al artículo 20 (en especial, apartados 2 y 3) de la Sexta Directiva, en la medida en que haya utilizado dicho bien en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva?

2)Un organismo de Derecho público, ¿tiene derecho, con arreglo a la Sexta Directiva, a excluir por completo de su patrimonio empresarial un bien de inversión que utiliza ora en condición de sujeto pasivo, ora en el ejercicio de sus funciones públicas, tal y como ha declarado el Tribunal de Justicia en relación con los sujetos pasivos que sean personas físicas?»

Apreciación

23. Con carácter preliminar, señalaré que algunas de las observaciones formuladas ante este Tribunal de Justicia se refieren a la cuestión de si WZV construyó la planta en su condición de autoridad pública. Sin embargo, esa es a todas luces una cuestión que corresponde determinar al órgano jurisdiccional nacional. Éste no ha planteado al Tribunal ninguna cuestión relativa a los criterios que deben aplicarse en el marco de dicha apreciación. Sin embargo, el planteamiento correcto se indica en la sentencia Lennartz, (4) y la primera cuestión permite presumir que el órgano jurisdiccional nacional ha apreciado que WZV construyó la planta inicialmente en su condición de autoridad pública.

24. Otra cuestión que no se ha planteado, y que no puede examinarse adecuadamente sin unas alegaciones detalladas, es la de si las normas nacionales que tienen por efecto imponer la no consideración como sujeto pasivo de un organismo público cuando adquiere bienes de inversión, pero su consideración como sujeto pasivo cuando los enajena, pueden considerarse compatibles con la Sexta Directiva.

25. Por consiguiente, limitaré mi análisis a las cuestiones jurídicas efectivamente planteadas mediante la resolución de remisión.

26. Por lo que respecta a la primera cuestión, todas las partes y el órgano jurisdiccional nacional están de acuerdo en que debe recibir una respuesta negativa en el caso de que la sentencia Lennartz (5) sea aplicable a los organismos de Derecho público cuando realizan operaciones en el marco de sus actividades como autoridades públicas.

27. En efecto, en la sentencia Lennartz se pidió al Tribunal de Justicia que dilucidara si las normas en materia de regularización del impuesto del artículo 20, apartado 2, de la Directiva se aplican cuando un sujeto pasivo adquiere bienes inicialmente destinados de manera exclusiva a fines privados pero posteriormente, durante el período de regularización, los utiliza para los fines de sus actividades económicas.

28. El Tribunal de Justicia declaró que, puesto que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, «tan solo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir». Con arreglo al artículo 17, apartado 2, en la medida en que un sujeto pasivo, actuando como tal, utilice los bienes para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, estará autorizado para deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido devengadas o ingresadas en relación con dichos bienes. En cambio, cuando los bienes no se utilizan para las actividades económicas del sujeto pasivo en el sentido del artículo 4 de la Directiva, sino que son utilizados por este último para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir. (6)

29. Si bien es cierto que, en determinadas situaciones, puede parecer que dicha conclusión tiene unos efectos un tanto rigurosos y no es enteramente coherente con el principio de neutralidad del IVA, hay que reconocer que se desprende del propio tenor del artículo 17, apartados 1 y 2, y que la solución contraria plantearía serios problemas de seguridad jurídica.

30. Por lo que respecta al artículo 20, apartado 2, el Tribunal de Justicia declaró que se limita a establecer el mecanismo que permite calcular las regularizaciones de la deducción inicial. Por consiguiente, no puede hacer nacer un derecho a deducir, ni tampoco transformar el IVA abonado por un sujeto pasivo en relación con sus operaciones no gravadas en un impuesto deducible en el

sentido del artículo 17. (7)

31. Los Países Bajos y la Comisión alegan que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Lennartz se aplica, por analogía, a una situación en la que la adquisición inicial fue realizada no por una persona que adquirió el bien para su uso privado, sino por un organismo de Derecho público que adquirió el bien para sus actividades como autoridad pública. En uno y otro caso, la persona que adquiere el bien no es un sujeto pasivo a efectos de la operación, lo que tiene como consecuencia que no nazca el derecho a deducir.

32. En cambio, WZV alega que una autoridad pública debe compararse con un sujeto pasivo que presta un servicio exento, y no con un sujeto pasivo que adquiere bienes para sus propios fines particulares.

33. En mi opinión, los Países Bajos y la Comisión tienen razón cuando sostienen que la sentencia Lennartz también se aplica cuando un organismo de Derecho público realiza una adquisición inicial para las actividades que desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas.

34. Como alegan los Países Bajos y la Comisión, lo correcto parece ser establecer una analogía entre un organismo de Derecho público que actúa como autoridad pública y un sujeto pasivo que adquiere bienes para su uso privado. A diferencia de un sujeto pasivo que realiza una entrega exenta, los dos están completamente excluidos del ámbito de aplicación del IVA. Una persona que adquiere bienes para su uso privado no realiza ninguna actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Directiva. Análogamente, en el artículo 4, apartado 5, de la Directiva se indica claramente que normalmente los organismos de Derecho público no deben ser considerados como sujetos pasivos en relación con las actividades que desarrollan en ejercicio de sus funciones públicas. Al no ser sujetos pasivos, sus operaciones como tales nunca pueden hacer nacer un derecho a deducción. En cambio, un sujeto pasivo que realice una operación exenta está comprendido dentro del ámbito de aplicación del IVA. El derecho a deducción no llega a nacer debido tan sólo a que las entregas de bienes o prestaciones de servicios estén exentas y solamente mientras y en la medida en que esto sucede.

35. No obstante, como acertadamente señala la Comisión, una exclusión de las normas del IVA como la que efectúa el artículo 4, apartado 5, difiere tanto por su naturaleza como por sus efectos de las exenciones contenidas en título X de la Directiva. (8) De no ser así, no habría ninguna razón para que en el último párrafo del artículo 4, apartado 5, se permita a los Estados miembros incluir determinadas actividades exentas dentro del ámbito de dicha exclusión.

36. WZV alega que si los organismos de Derecho público no pudieran deducir el IVA en las circunstancias descritas en la primera cuestión se produciría una distorsión de la competencia. Dichos organismos sufrirían una desventaja injustificada con respecto a los sujetos pasivos que sí pudieran deducir el IVA devengado sobre la adquisición inicial de un bien de inversión. WZV se refiere, a este respecto, al párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, en el que se dispone que los organismos de Derecho público deben ser considerados como sujetos pasivos aun cuando actúen en el ejercicio de sus funciones públicas si de lo contrario pueden producirse graves distorsiones de la competencia.

37. Aunque puedo entenderlo, se trata de un argumento que no acaba de convencerme.

38. Una consecuencia inherente a la existencia de excepciones al sistema del IVA es que dichas excepciones interfieran en cierta medida con la aplicación de los principios de neutralidad y de igualdad de trato. Sean cuales sean los méritos de la decisión de tratar a los organismos públicos como consumidores finales, ésta forma parte integrante de la Directiva. En esa situación y en otras situaciones comparables, el tratamiento dispensado a los sujetos pasivos y a las personas excluidas del sistema del IVA será inevitablemente diferente.

39. En el momento de la adquisición, una autoridad pública que actúe como tal soporta una carga tributaria de una naturaleza diferente que la que recae sobre un sujeto pasivo. Adquiere bienes y servicios a un precio que incluye el IVA, pero, a diferencia de un sujeto pasivo, no puede deducir las cuotas soportadas. De este modo, su carga en concepto de IVA se fija en el momento de la adquisición y no se ve alterada por ninguna operación que pueda realizar posteriormente.

40. No obstante, en mi opinión no puede considerarse que esa diferencia de trato por sí sola

lleve a una grave distorsión de la competencia a efectos del párrafo segundo del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. De hacerlo, prácticamente cualquier operación realizada por un organismo público que actúe como tal estaría comprendida dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición.

41. La finalidad del párrafo primero del artículo 4, apartado 5, consiste en excluir las actividades de los organismos públicos que actúen en su condición de autoridades públicas del ámbito de aplicación del IVA, en principio cualesquiera que sean las consecuencias que de ello se sigan. La finalidad del párrafo segundo consiste en evitar cualquier distorsión grave de la competencia, lo que necesariamente ha de tener un carácter excepcional con respecto a las consecuencias normales de la exclusión si no se pretende que el párrafo segundo prive de todo efecto útil al primero. La diferencia de trato que se produce en el presente caso es una consecuencia lógica de la exclusión y no puede considerarse incluida en el ámbito de aplicación del párrafo segundo.

42. Por consiguiente, un organismo como WZV no debe recibir la consideración de sujeto pasivo en relación con los bienes y servicios que adquiera en el marco de las actividades que desarrolle en el ejercicio de sus funciones públicas. Por tanto, no tiene derecho a deducir y ni siquiera puede plantearse la cuestión de la existencia de un derecho a la regularización de las deducciones suscitada en la primera pregunta del órgano jurisdiccional remitente.

43. Además, puesto que, a efectos del IVA, el estatuto de un organismo público se determina en el momento de la adquisición, el posterior uso que se dé a los bienes o servicios adquiridos no puede modificarlo. Por tanto, a la luz de la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente según la cual WZV construyó la planta en su condición de autoridad pública, no procede examinar la segunda cuestión.

Conclusión

44. En consecuencia, por las razones expuestas considero que procede responder del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Tribunal de Justicia:

«Un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión y posteriormente lo entrega a título oneroso a un tercero, actuando a este respecto como sujeto pasivo, únicamente tiene derecho a la regularización del IVA soportado con ocasión de dicha adquisición con arreglo al artículo 20 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo en la medida en que actuara como sujeto pasivo cuando adquirió inicialmente dicho bien.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – 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).

3 – Sentencia de 11 de julio de 1991 (C?97/90, Rec. p. I?3795), especialmente apartados 8 y 11.

4 – Citada en la nota 3 *supra*, apartado 21.

5 – Citada en la nota 3 *supra*.

6 – Apartados 8 y 9 de la sentencia.

7 – Apartado 12 de la sentencia.

8 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 25 de junio de 1997, Comisión/Italia (C?45/95, Rec. p. I?3605), apartado 20, así como los puntos 42 y ss. de las conclusiones del Abogado General Sr. Ruiz-Jarabo en el asunto en el que recayó dicha sentencia.