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