INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto 235/85 *

I. Exposición de los hechos

1. La Ley de 28 de junio de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (*Staatsblad*, 329), modificada por diversas leyes, entre las que se encuentra la de 28 de diciembre de 1978 (*Staatsblad*, 677) por la que se incorpora la Sexta Directiva en materia de IVA al ordenamiento nacional, prevé en la letra *a* de su artículo 1, que con la denominación de «impuesto sobre el volumen de negocios» se percibe un tributo que grava las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial dentro del Reino. A tenor de lo previsto en el punto 1 del artículo 7, se considera empresario todo aquél que explota una empresa con carácter independiente. Por empresa, en el sentido propio de la Ley, hay que entender igualmente, a tenor de la letra *a* del punto 2, el ejercicio de una profesión. El punto 3 de dicho artículo 7 prevé que por norma de rango ministerial podrá establecerse que se considerarán como empresarios, por lo que respecta a las aludidas prestaciones, a aquéllos organismos de Derecho público que, sin responder a la condición de empresarios, realizan prestaciones de servicios que, por su propia naturaleza, pueden efectuarse igualmente por otros empresarios.

2. En los Países Bajos, la profesión de notario se regula por la Wet op het notarisambt (Ley del Notariado; *Staatsblad* 1842, 20); y la de gerechtsdeurwaarder (agente de notificaciones y ejecuciones) por el Deurwaardersreglement (*Staatsblad* 1960, 562). Estos textos determinan las obligaciones que incumben a los titulares, las condiciones requeridas para su nombramiento o destitución, la competencia territorial y material, las normas relativas al ejercicio de la profesión, el arancel correspondiente a los emolumentos, así como las normas relativas a la compatibilidad y al control disciplinario. Por una parte, los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen funciones que se les confía y reserva por mandato legal, funciones consideradas públicas, que, para los notarios, consisten básicamente en la autorización de documentos públicos y, para los gerechtsdeurwaarders, en la notificación de citaciones y en la ejecución de decisiones judiciales; y, por otra parte, desempeñan igualmente funciones consideradas privadas, que, para los notarios, comprenden, entre otras, su actividad en calidad de experto fiscal, de administrador, de albacea testamentario y, por lo que respecta a los gerechtsdeurwaarders, su actividad de mandatario ante determinados órganos jurisdiccionales.

3. En lo tocante al ejercicio de funciones públicas, los notarios y los gerechtsdeurwaarders no se consideran empresarios en el sentido propio del artículo 7 de la Ley de 1968 y, por lo tanto, no están sujetos al IVA. Esta exención, ya practicada bajo la legislación anterior y consagrada por la jurisprudencia, fue confirmada por diversas disposiciones ministeriales dictadas en aplicación de la Ley de 1968 (Resoluciones de 3 de noviembre de 1980, nº 27.955 I, para las ventas en pública subasta en las que el notario interviene en calidad de funcionario público; de 17 de julio de 1984, nº 283-7242, relativa a la autorización de documentos públicos por los notarios, y de 15 de diciembre de 1981, nº 281-18.950, relativa a las prestaciones de los gerechtsdeurwaarders). Estas Resoluciones son instrucciones del Secretario de Estado de Hacienda dirigidas a los Inspectores de Hacienda, pero que, no obstante, pueden invocarse por el contribuyente ante los Tribunales.

4. La Sexta Directiva (77/388) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, sobre armonización de legislaciones de los Estados

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

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 adelante «Sexta Directiva»), establece, en su artículo 2, el ámbito de aplicación del IVA, que cubre las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

El apartado 1 del artículo 4 define al sujeto pasivo como aquél que realice con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2.

El apartado 2 considera como actividades económicas, entre otros supuestos, el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

El apartado 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.

A tenor de lo previsto en el párrafo 1 del apartado 5, 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, con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. El párrafo 3 prevé expresamente que estos organismos tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen determinadas operaciones enumeradas en el anexo D. El último párrafo autoriza a los Estados miembros a considerar actividades de la autoridad pública las de los organismos contemplados en el párrafo 3 que estén exentos en virtud de los artículos 13 o 28.

Entre otros supuestos, el artículo 13 establece distintas exenciones en favor de determinadas actividades de interés general.

A tenor de lo previsto en la letra *b* del apartado 3 del artículo 28, los Estados pueden continuar dejando exentos, durante el período transitorio, determinadas operaciones enumeradas en el anexo F en las condiciones vigentes en el Estado de que se trate.

El apartado 1 del artículo 6 define como prestaciones de servicios toda operación que no constituya una entrega de bienes.

5. En su escrito de requerimiento de 25 de octubre de 1983, la Comisión estimaba que los notarios y gerechtsdeurwaarders, que ejercen con carácter independiente una actividad económica de prestación de servicios, deben considerarse sujetos pasivos del IVA y requería al Gobierno neerlandés para que le presentara sus observaciones en el plazo de un mes.

6. Mediante comunicación de la representación permanente de los Países Bajos, de 18 de enero de 1984, el Gobierno del Reino de los Países Bajos alega que las prestaciones de servicios de los gerechtsdeurwaarders y de los notarios no constituyen una actividad económica y que, en cualquier caso, tanto los notarios como los gerechtsdeurwaarders deben beneficiarse de la exención del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva.

7. En su dictamen motivado de 13 de diciembre de 1984, la Comisión estimó que el Reino de los Países Bajos, al establecer y al mantener en vigor la exención del IVA para los notarios y los gerechtsdeurwaarders, no adoptó las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para adecuar el ordenamiento nacional a lo dispuesto en la Sexta Directiva y requirió al Reino de los Países Bajos para que se atuviese a este Dictamen en el plazo de dos meses. Dicho Dictamen motivado no recibió respuesta alguna.

II. Fase escrita y pretensiones de las partes

1. Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de julio de 1985, la Comisión entabló ante este Tribunal el procedimiento relativo al incumplimiento imputado al Reino de los Países Bajos.

2. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

3. La *Comisión*, parte demandante, solicita al Tribunal que:

— declare que el Reino de los Países Bajos, al no someter al Impuesto sobre el Valor Añadido las funciones públicas ejercidas por los notarios y los gerechtsdeurwaarders, que son remunerados por sus mandantes, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las disposiciones comunitarias, y, en particular, del artículo 2 y de los apartados 1, 2 y 4 del artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977;

— condene en costas al Reino de los Países Bajos.

4. El *Reino de los Países Bajos*, parte demandada, solicita al Tribunal que:

— desestime el recurso de la Comisión;

— condene en costas a la Comisión.

III. Motivos y alegaciones de las partes

A. *Sobre el concepto de actividad económica*

1. En opinión de la *Comisión*, no puede ponerse en duda que las prestaciones de servicios de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders constituyen una actividad económica en el sentido propio del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva. Este texto no exige el ejercicio de una actividad lucrativa o de una actividad a la que se apliquen las leyes del mercado, sino de una actividad permanente efectuada a título oneroso. Esta definición autónoma y específica dada por la Directiva en materia de IVA debe prevalecer sobre las definiciones que pueden encontrarse en otros ámbitos del ordenamiento comunitario.

Las actividades de los notarios o de los gerechtsdeurwaarders no pueden quedar exentas del IVA por tratarse de actos de autoridad pública, de la misma manera que no están libres de dicho impuesto los actos del mismo tipo realizados por un abogado o un médico.

No es posible equiparar los notarios y gerechtsdeurwaarders con los secretarios de los Tribunales, los agentes del servicio que expide pasaportes, los auxiliares de los servicios tributarios y de la administración local, puesto que éstos son funcionarios o agentes del Estado o de otros organismos públicos que, en tanto que subordinados, prestan servicios en provecho y por cuenta de su empleador. Por el contrario, los notarios y gerechtsdeurwaarders ejercen sus actividades por cuenta propia, con plena independencia y bajo su única responsabilidad jurídica, y perciben las retribuciones en su propio provecho. Aun cuando estén sujetos al control de algún organismo, de la misma manera, por otra parte, que otras categorías de sujetos pasivos, los notarios y los gerechtsdeurwaarders no se encuentran en una situación de subordinación jerárquica con respecto a un empresario, como sería el caso si sus funciones las ejerciese en calidad de organismo público.

La definición que la Comisión da del término actividad económica que figura en el artículo 4 de la Directiva coincide con la ofrecida por el Tribunal de Justicia de las

Comunidades Europeas en sus sentencias de 1 de abril de 1982 (Hong Kong Trade Development Council, 89/81, Rec. 1982, p. 1277) y de 5 de mayo de 1982 (Schul, 15/81; Rec. 1982, p. 1409).

2. El *Reino de los Países Bajos* explica la posición particular e independiente del cargo de notario y de gerechtsdeurwaarder, cuyo origen se sitúa en una época en la que apenas se había desarrollado la función de la persona jurídica de Derecho público. El análisis de las funciones de los notarios y gerechtsdeurwaarders, así como de la organización legal de estas profesiones, pone de manifiesto que sus actividades consisten en actos oficiales, ejecutados por un organismo público por motivos de interés público. Por lo que respecta a los notarios, el carácter público de sus actividades se fundamenta en la fe pública conferida a sus actos; en lo que atañe a los gerechtsdeurwaarders, este fundamento hay que buscarlo en las medidas coercitivas que adoptan en relación con los sujetos de derecho. No puede discutirse que las funciones desempeñadas por los notarios y gerechtsdeurwaarders se dirigen a la protección del interés general.

A falta de una definición precisa del concepto de actividad económica en la Sexta Directiva, se impone recurrir a los criterios ofrecidos por otros ámbitos del Derecho comunitario, tanto más cuanto la armonización tributaria constituye una etapa hacia la consecución de un mercado común. El único criterio válido es el de la naturaleza de los suministros y de los servicios, y no el de la organización de las actividades de que se trata, que difiere de un Estado a otro. Sin que sea preciso dar una definición general del concepto de actividad económica, puede considerarse, en cualquier caso, que quedan excluidas de la misma aquellas actividades, como las propias de los notarios y los gerechtsdeurwaarders, que se sustraen a las leyes normales de la economía, que constituyen actividades de organismos públicos que implican el ejercicio de la potestad pública, cuyas remuneraciones se establecen por mandato legal, que no implican la prestación de un verdadero servicio en provecho de los sujetos de derecho y a los que éstos deben recurrir obligatoriamente para disfrutar de la prestación de servicios de interés general. De la misma manera, el hecho de que las actividades de que se trata queden al margen de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios excluye su calificación como actividad económica.

El presunto carácter económico de sus actividades no puede fundamentarse en la característica exterior de la independencia o de la inexistencia de vínculo jerárquico alguno con las que estos funcionarios desempeñan su tarea. El hecho de que los notarios y los gerechtsdeurwaarders no estén integrados en el aparato del Estado se explica por razones históricas, pero esto no afecta para nada a la naturaleza de las actividades ejercidas. Otros funcionarios públicos y, en particular, los miembros del órgano jurisdiccional llamado a conocer de este asunto, tampoco se encuentran sujetos a vínculo alguno de subordinación jerárquica en el ejercicio de sus funciones.

B. *Sobre el concepto de organismo de Derecho público*

1. La *Comisión* alega que el concepto de actos ejecutados por autoridades públicas, en el sentido propio del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, constituye un concepto de Derecho comunitario que debe interpretarse de manera autónoma. Aun en el supuesto de que este concepto se remitiese a las autoridades públicas existentes, estas últimas no podrían definirlo a su antojo, invocando tradiciones y particularidades nacionales. El fin perseguido por el apartado 5 del artículo 4 no es eximir del IVA todos los actos relacionados con el ejercicio de la autoridad pública, sino únicamente los ligados a las atribuciones fundamentales y a los poderes de los Estados y colectividades de Derecho público en mate-

ria de administración general, de justicia, de seguridad y de defensa nacional.

Las actividades que, por su propia naturaleza, pueden ejercerse por empresarios independientes con un fin lucrativo, o bien por profesionales liberales remunerados por sus mandantes, no pueden considerarse actividades ejercidas por una autoridad pública, y los particulares que ejerzan este tipo de actividades no pueden considerarse cubiertos por el concepto de organismo de Derecho público.

Por lo que respecta a aquellas atribuciones públicas fundamentales conferidas a personas físicas independientes, como pueda ser el caso de los abogados-jueces suplentes, dichas atribuciones quedan estrechamente vinculadas, en lo relativo a los actos de que se trata, a la jerarquía del poder público, siendo retribuidas por el Estado.

El propio espíritu informador del IVA, en tanto que impuesto global y general sobre el consumo, exige una interpretación estricta de la noción de actos ejecutados por autoridades públicas. De esta manera, los notarios y gerechtsdeurwaarders, por lo que respecta a las funciones ejercidas por razón de su cargo, no pueden incluirse en la categoría de organismos de Derecho público por el mero motivo de que son nombrados por Real Decreto, de que la ley fija sus condiciones de trabajo y su retribución, que el ejercicio de sus funciones es obligatorio, que el valor de sus actos reside en el aspecto formal y que los particulares deben recurrir a ellos por razones de interés general. Por otra parte, el Gobierno neerlandés nunca ha invocado el beneficio de las exenciones transitorias previstas en el artículo 28 de la Sexta Directiva.

La exención del IVA prevista en el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva se fundamenta en la función fundamental reservada al impuesto, que consiste en transferir recursos de un presupuesto privado, en la mayoría de los casos, a otro público. Los actos de la autoridad pública no están gravados por el IVA, de la misma manera que están exentos del impuesto sobre la renta por la sencilla razón de que los recursos se encuentran ya incluidos en el presupuesto del Estado o del organismo público de que se trate, y que en el supuesto de que dichos actos no estuviesen exentos del IVA, se confundiría la autoridad fiscal con el sujeto pasivo. Los ingresos del Estado o de un organismo público están exentos del IVA, de conformidad con los párrafos 2 y 3 del apartado 5 del artículo 4, con el único fin de evitar distorsiones de la competencia en el supuesto de que el Estado ejerza actividades económicas con carácter lucrativo. Las actividades de los notarios y gerechtsdeurwaarders, que suponen una transferencia de recursos de un presupuesto privado a otro igualmente privado, quedan gravados por el impuesto sobre la renta y por el IVA.

2. Según el *Reino de los Países Bajos*, por lo que respecta a las actividades reservadas, en un Estado moderno, a las autoridades públicas u organismos de Derecho público, es preciso distinguir dos categorías: por un lado, aquellas actividades económicas que responden a necesidades reales de los usuarios y que, aunque podrían ser ejercidas por empresas privadas, se confían, por razones políticas, a la administración pública; y, por otro lado, aquellos servicios públicos a los que deben recurrir los usuarios por mandato legal y por motivos de interés general, y para los que se establece legalmente un precio global. Esta última categoría, en la que se incluyen las actividades de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders, no puede calificarse de actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. De todas formas, si esto no fuese así, siempre sería aplicable la reserva prevista por el apartado 5 del artículo 4.

El apartado 5 del artículo 4 debe interpretarse en función de la naturaleza de las actividades ejercidas, y no en función del carácter externo con que podrían estar organizadas estas actividades, lo que, todo lo más, sería un indicio del ejercicio eventual de facultades fundamentales de Derecho público. Solamente una interpretación de este tipo podría garantizar una aplicación uniforme de la Sexta Directiva.

El concepto de organismo de Derecho público hace referencia a todos los organismos públicos que, bajo cualquier forma, existen en los distintos Estados. La independencia y el hecho de que un organismo de este tipo no se vea constreñido por vínculo jerárquico alguno, no supone un obstáculo para aplicar el apartado 5 del artículo 4. En efecto, el anexo D de la Sexta Directiva, al que se remite el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4, grava expresamente determinadas actividades ejercidas a menudo por organismos jurídicamente independientes en el seno de la administración pública. Por otra parte, el último párrafo del apartado 5 dispone que determinadas actividades enumeradas en el artículo 13 pueden considerarse como actividades de la autoridad pública, aunque se ejerzan por organismos jurídicamente independientes. Las condiciones de trabajo y de retribución de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders se regulan por ley. La inexistencia de todo vínculo jerárquico con otro organismo de derecho público se explica por la naturaleza de las funciones de que se trata y se fundamenta en consideraciones similares a las válidas para el órgano jurisdiccional llamado a conocer del presente asunto: se trata de garantizar, por lo que se refiere a los notarios, la objetividad absoluta en la autorización de los documentos; y, en lo relativo a los gerechtsdeurwaarders, sus actividades van estrechamente ligadas a las decisiones de los Tribunales. Considerar que los notarios y gerechtsdeurwaarders ejercen sus funciones en calidad de particulares independientes es no tener en cuenta el hecho de que ocupan un puesto oficial y ejercen competencias fundamentales en materia de administración de justicia.

La alegación de la Comisión basada en la técnica presupuestaria no es pertinente, puesto que esta técnica, que varía de un Estado a otro, favorece una interpretación divergente del apartado 5 del artículo 4. Las alegaciones basadas en la función del impuesto y en la distinción entre el presupuesto público y el privado conducen a un resultado erróneo, puesto que la consecuencia lógica de un razonamiento de este tipo es la no sujeción al IVA de aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuados en beneficio de las autoridades públicas. El apartado 5 del artículo 4 no contempla las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuados en provecho de las autoridades públicas, sino las realizadas por las autoridades públicas en provecho de los consumidores finales. Ahora bien, sería conveniente, desde la óptica de la Comisión, gravar este tipo de operaciones puesto que, de esta manera, se incrementarían los recursos públicos. Los notarios y los gerechtsdeurwaarders, al igual que el resto de los funcionarios, son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, y la particularidad de las funciones por ellos ejercidas consisten en el hecho de que el funcionario y el órgano público se confunden.

La retribución de los gerechtsdeurwaarders se establece por ley, y la de los notarios mediante normas de honorarios establecidos por el «Colegio de notarios». En nada afecta al carácter público de sus actividades el hecho de que la retribución no pase por las Cajas del Estado, sino que sea abonada directamente por los interesados a los funcionarios de que se trata.

F. Schockweiler
Juez Ponente