CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 13 de septiembre de 2005 [1]

I. Introducción

1. El litigio que ha de resolver el Tribunal de Justicia trata sobre el alcance de la inmunidad del Banco Central Europeo (en lo sucesivo, «BCE») respecto a la recaudación de impuestos indirectos en el Estado donde tiene su sede, la República Federal de Alemania. El objeto esencial de la controversia reside en hasta qué punto tiene competencia el Tribunal de Justicia y si se ha de reembolsar el impuesto sobre el volumen de negocios que no se haya consignado por separado en las facturas.

1 — Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

1. Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo

2. El Protocolo sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo (en lo sucesivo, «Estatutos del BCE») establece en su artículo 35.4:

«El Tribunal de Justicia tendrá jurisdicción para fallar en virtud de las cláusulas compromisorias que contengan los contratos celebrados por el BCE o en su nombre, ya estén regulados por el Derecho público o por el privado.»

2. Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas

3. El Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas [2] (en lo sucesivo, «Protocolo sobre los privilegios») dispone en su artículo 3, párrafo segundo:

«Los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. [...]»

3. Convenio relativo a la sede

4. Como expone el quinto considerando de su Preámbulo, el Convenio entre el Gobierno de la República Federal de Alemania y el Banco Central Europeo relativo a la sede del Banco Central Europeo (en lo sucesivo, «Convenio relativo a la sede») [3] determina los privilegios e inmunidades del BCE en la República Federal de Alemania con arreglo al Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas.

5. El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede dispone:

«En aplicación del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, el Bundesamt für Finanzen [Agencia Federal Tributaria] reembolsará, cuando sea solicitado, con los ingresos recaudados con el impuesto sobre el volumen de negocios, las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios que las empresas hayan consignado por separado en las facturas dirigidas al BCE por las entregas de bienes y prestaciones de servicios al BCE, cuando estas operaciones se deban a necesidades de naturaleza oficial del BCE. Para que se obtenga dicho reembolso es condición previa que la cuota del impuesto adeudada en cada caso sea superior a 50 DEM y que haya sido pagada por el BCE a las empresas. [...]»

B. *Derecho nacional*

6. El Derecho alemán fue adaptado a la Sexta Directiva IVA mediante la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) en su versión aplicable al presente asunto, de 9 de junio de 1999 [4] (en lo sucesivo, «UStG»).

2 — Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas de 8 de abril de 1965 (DO 1967, L 152, p. 13).

3 — Convenio de 18 de septiembre de 1998 (BGBl. 1998 II, p. 2745).

4 — BGBl. 1999 I, p. 1270.

7. El artículo 4 de la UStG se basa en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva IVA y dispone lo siguiente:

«De las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, estarán exentas:

[...]

12. a) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]»

8. Sin embargo, el artículo 9, apartado 1, de la UStG prevé la siguiente opción:

«El empresario podrá optar por la tributación de una operación exenta en virtud del artículo 4, número 8, letras a) a g), número 9, letra a), números 12, 13 o 19, cuando dicha operación se efectúe para otro empresario por cuenta de su empresa.»

9. El artículo 15 de la UStG regula la deducción del IVA permitiendo al empresario deducir las cuotas del impuesto consignadas por separado en las facturas, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otros empresarios para su empresa. En cambio, se excluye de la deducción, en particular, las cuotas del impuesto repercutidas por la entrega de bienes, su importación y adquisición dentro de la Comunidad, así como por las prestaciones de servicios que el empresario utilice para realizar operaciones libres de impuestos.

III. Antecedentes de hecho

10. El BCE exige en su escrito de recurso tanto que se declare una concreta obligación de reembolso como que el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, en relación con el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios se interprete en el sentido de que dicho precepto impone el reembolso.

11. Mediante su recurso, el BCE pretende que se declare que la República Federal de Alemania, en tanto que país en donde tiene su sede, está obligada a reembolsar el impuesto sobre el volumen de negocios aplicado, en su opinión, de modo indirecto al BCE por los alquileres y prestaciones de servicios de naturaleza oficial. El BCE solicita que se declare, en particular, que la República Federal de Alemania está obligada a reembolsar unas cantidades que, en parte, se cifran concretamente y, en parte, se determinan en general.

IV. Sobre la admisibilidad

A. *Alegaciones de las partes*

12. El *Gobierno alemán* cuestiona la admisibilidad del recurso, tanto en relación con el Protocolo sobre los privilegios, como con el Convenio relativo a la sede.

13. En primer lugar, alega que la cláusula compromisoria del artículo 21 del Convenio relativo a la sede sólo se aplica a las divergencias de opiniones sobre la interpretación o la aplicación del «presente Convenio». En su opinión, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar ni aplicar el Protocolo sobre los privilegios, ni tampoco para aplicar directamente su artículo 3, párrafo segundo. Por consiguiente, aduce que el recurso es inadmisible.

14. En segundo lugar, expone que la cláusula compromisoria, que, a su juicio, debe interpretarse de modo estricto según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tampoco es aplicable en relación con el Convenio relativo a la sede, dado que no existe ninguna «divergencia de opiniones relativa a la interpretación o a la aplicación del presente Convenio». El Gobierno alemán y el BCE comparten la tesis de que el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, aisladamente considerado, sólo prevé el reembolso de las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios que se consignen por separado, por lo que no es aplicable ya que en el presente caso no se trata de un asunto de reembolso de cuotas del impuesto sobre el volumen de los negocios que se hayan consignadas por separado.

15. A juicio del *BCE*, el recurso es admisible sobre la base de la cláusula compromisoria en relación con el artículo 35.4, de los Estatutos del BCE.

16. En cuanto a la interpretación del Convenio relativo a la sede, el demandante considera que un tratado siempre debe interpretarse en relación con el Derecho comunitario aplicable. El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede remite expresamente al artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios y los dos preceptos se hallan ligados inseparablemente. Alega que las disposiciones del Convenio relativo a la sede concretan precisamente lo dispuesto en el Protocolo sobre los privilegios, por lo que deduce que deben interpretarse y aplicarse siempre conjuntamente.

17. Por lo que respecta al artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, el

BCE alega que entre él y la República Federal de Alemania existe en efecto una divergencia de opiniones sobre la interpretación y aplicación de ese artículo en relación con el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, la cual se incluye en la cláusula compromisoria. En su opinión, la República Federal de Alemania vulnera las exenciones así previstas cuando se niega a reembolsar al BCE el impuesto sobre el volumen de negocios incluido en los precios de arrendamiento y en los gastos accesorios más elevados a causa de la imposibilidad de deducción del impuesto. Sin embargo, el Gobierno alemán opina que tal derecho de reembolso no resulta del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, dado que éste exige como condición previa objetiva que la factura indique por separado las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios repercutidas.

B. *Apreciación*

18. Las dos pretensiones del BCE se basan tanto en el Convenio relativo a la sede como en el Protocolo sobre los privilegios, de modo que se ha de examinar en primer lugar si el Tribunal de Justicia es competente por lo que se refiere a estos instrumentos normativos.

1. Competencia del Tribunal de Justicia para interpretar el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios

a) Competencia en virtud de disposiciones generales

19. El Protocolo sobre los privilegios, cuya versión modificada por el artículo 9 del Tratado de Ámsterdam [5] era la aplicable en la época pertinente, forma parte integrante del Tratado CE en virtud del artículo 311 CE y del artículo 291 CE [6] y, por tanto, comparte su naturaleza jurídica.

20. Por razón de esa sistemática, las disposiciones generales del Tratado CE relativas a la competencia del Tribunal de Justicia (artículos 220 CE y siguientes) también se aplican al Protocolo sobre los privilegios. Además, el artículo 11 del Tratado de Ámsterdam establece de modo explícito que «las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea [...] relativas a la competencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el ejercicio de dicha competencia serán aplicables [...] al Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades». Así pues, desde un punto de vista objetivo, el Tribunal de Justicia ya es competente sólo por estas disposiciones generales, sin que sea necesario recurrir a

5 — Tratado de Ámsterdam por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea, los Tratados constitutivos de las Comunidades Europeas y determinados actos conexos (DO 1997, C 340, p. 1).

6 — Véase a este respecto, Grabitz y Hilf-Schweitzer: «Art. 291», *EU-Kommentar*, marginal 3, y von der Groeben y Schwarze-Schmidt: «Art. 291», *EG*, marginal 3.

la cláusula compromisoria del Convenio relativo a la sede. Ahora bien, únicamente se pueden llevar al Tribunal de Justicia los litigios relativos a la aplicación e interpretación del Protocolo sobre los privilegios cuando éste pueda ser invocado legítimamente.[7] En estos casos la competencia se rige por las disposiciones de los artículos 220 CE y siguientes. Por lo tanto, todo depende de modo decisivo de que el Tratado CE prevea un procedimiento en el que el BCE pueda invocar su derecho a reembolso y solicitar un fallo declarativo.[8]

21. En los artículos 220 CE y siguientes, el Tratado CE establece, por un lado, recursos directos, como el procedimiento de recurso por incumplimiento (artículos 226 CE y 227 CE) y los relativos al recurso de anulación (artículo 230 CE) o al recurso por omisión (artículo 232 CE).

22. Los dos últimos recursos directos mencionados no pueden tomarse en consideración porque son inadecuados para alcanzar el objetivo de protección del demandante. En particular, no cabe aquí el recurso de anulación dado que la presente demanda no tiene por objeto la declaración de nulidad del Convenio relativo a la sede. Por otra parte, el Tribunal de Justicia no puede examinar la validez del Protocolo sobre los privilegios ya que constituye Derecho originario.

23. De existir, la obligación de reembolso que aduce el BCE es consecuencia de la supuesta prohibición de exigir impuestos sobre el volumen de negocios. De este modo, el BCE afirma que, por existir una obligación de reembolso, ha habido al mismo tiempo una vulneración por un Estado miembro de las disposiciones en las que sustenta el recurso. Dado que el Protocolo sobre los privilegios forma parte del Tratado CE, sólo se puede tomar en consideración un procedimiento por incumplimiento con arreglo a los artículos 226 CE y 227 CE, para hacer valer la vulneración, que alega el BCE, del artículo 3 de dicho Protocolo (en relación con el artículo 8 del Convenio relativo a la sede). Sin embargo, con arreglo al artículo 226 CE sólo la Comisión tiene legitimación activa en dicho procedimiento y, de sustanciarse éste con arreglo al artículo 227 CE, cualquier Estado miembro. Según lo expuesto, en tal procedimiento no tienen legitimación activa los demás órganos mencionados en el artículo 7 CE ni tampoco el BCE, mencionado en el artículo 8 CE.

24. Aparte de lo anterior, existe la posibilidad del procedimiento de decisión prejudicial en virtud del artículo 234 CE. Puesto que el presente asunto no se ha sustanciado por la vía de la petición prejudicial, que, de todos modos, el BCE no puede plantear, tampoco se puede incluir en éste el presente procedimiento.

25. Por último, el artículo 238 CE confiere al Tribunal de Justicia la competencia para juzgar en virtud de una cláusula compromisoria. Ahora bien, desde el Tratado de Niza, la competencia para conocer los recursos

7 — Von der Groeben y Schwarze-Schmidt: «Art. 291», *EG*, marginal 5.

8 — Véase también, ya con anterioridad, Schmidt: «Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes», *Cahiers de droit européen*, 1991, pp. 67 y 68.

con arreglo al artículo 238 CE corresponde al Tribunal de Primera Instancia en virtud del artículo 225 CE, apartado 1. No obstante, esta regla no es todavía aplicable al presente litigio.

26. Dado que el Protocolo sobre los privilegios no contiene él mismo ninguna cláusula compromisoria, tampoco puede invocarse la competencia del Tribunal de Justicia basada en el artículo 238 CE.

27. En consecuencia, no existe para el presente litigio ningún procedimiento que sea pertinente de entre los que se contienen de manera taxativa en los artículos 220 CE y siguientes. De las disposiciones del Tratado CE se deduce *a contrario sensu*, más bien, que éstas no confieren al Tribunal de Justicia competencia alguna para resolver un recurso directo del BCE contra el Estado en que tiene su sede, respecto a la interpretación del Protocolo sobre los privilegios. [9]

28. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia podría tener competencia para interpretar el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios, en todo caso, en virtud de la cláusula compromisoria establecida en el Convenio relativo a la sede.

9 — Respecto a la situación comparable de un recurso directo interpuesto por un funcionario contra un Estado miembro con anterioridad al Tratado de Ámsterdam, es decir, con arreglo aún al Tratado de Fusión, véase también la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de octubre de 1982, D./Luxemburgo (1/82, Rec. p. 3709), apartado 8.

b) Competencia en virtud de la cláusula compromisoria

29. Con arreglo a la cláusula compromisoria del artículo 21 del Convenio relativo a la sede «cualquier divergencia de opiniones entre el Gobierno y el BCE relativa a la interpretación o a la aplicación del presente Convenio [...] podrá ser sometida al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por cualquiera de las partes contratantes». La facultad de establecer de común acuerdo este tipo de cláusula resulta del artículo 35.4 de los Estatutos del BCE.

30. Resulta dudoso si esta cláusula compromisoria tiene que interpretarse de modo amplio en el sentido de que también comprende divergencias de opinión en relación con otras disposiciones ajenas al Convenio relativo a la sede, siempre que puedan ser pertinentes para litigios del Convenio relativo a la sede, como sucede en el presente asunto con el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios.

31. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada por el Gobierno alemán, las cláusulas compromisorias deben interpretarse de manera restrictiva, dado que la competencia del Tribunal de Justicia derivada de una cláusula compromisoria constituye una excepción al Derecho general. Ahora bien, en el asunto 426/85, citado por el Gobierno alemán, se trataba de si los hechos que dieron lugar a la reconvención estaban comprendidos en la cláusula compromisoria correspondiente. Dicha cláusula confería competencia al Tribunal de Justicia para todos los litigios relativos a la ejecución del contrato. A este respecto, el Tribunal de

Justicia declaró que la pretensión alegada en la reconvención debía tener (al menos) «relación directa con las obligaciones que emanan de dicho contrato». [10]

32. En el presente procedimiento el caso es diferente, porque la cuestión no es si unos determinados hechos están comprendidos en la cláusula compromisoria, sino si el Tribunal de Justicia tiene competencia, en virtud de la cláusula compromisoria del Convenio relativo a la sede, para dar una interpretación obligatoria de una disposición comunitaria ajena a dicho Convenio. [11]

33. Al contrario de la situación que se presentaba en el asunto 426/85, antes citado, en el presente el propio tenor de la cláusula compromisoria ya delimita su ámbito de aplicación. Con la fórmula «relativa a la interpretación o a la aplicación del *presente* Convenio», [12] el propio artículo 21 del Convenio relativo a la sede excluye la competencia del Tribunal de Justicia para interpretar disposiciones ajenas a dicho Convenio.

34. Por lo demás, una cláusula compromisoria solamente puede conferir competencia para el acto que la contiene. A lo sumo, se podría extender a aquellos contratos o convenios en los que las partes contratantes son las mismas que en el Convenio relativo a la sede que contiene la cláusula compromisoria. Si se permitiese ampliar aún ese ámbito a los contratos celebrados entre otras partes, como en el presente caso, por ejemplo, el Protocolo sobre los privilegios, se impondría a las partes contratantes, en último término, una cláusula compromisoria y, con ella, una competencia del Tribunal de Justicia que precisamente —quizás de modo deliberado— no han previsto.

35. Las partes contratantes del Convenio relativo a la sede son el BCE y la República Federal de Alemania; las partes contratantes del Protocolo sobre los privilegios son los Estados miembros. Sólo por eso el artículo 21 del Convenio relativo a la sede no puede ser la base de la competencia, ni siquiera indirecta, del Tribunal de Justicia para interpretar el Protocolo sobre los privilegios.

36. No es óbice para lo anterior que, como ha indicado el BCE, el Convenio relativo a la sede tenga que interpretarse «a la luz» del Protocolo sobre los privilegios. [13] El respeto a

10 — Sentencia de 18 de diciembre de 1986, Comisión/Zoubek (426/85, Rec. p. 4057), apartado 11; también sobre la misma situación (admisibilidad de una reconvención), la sentencia de 20 de febrero de 1997, IDE/Comisión (C-114/94, Rec. p. I-803), apartado 82.

11 — Tampoco se trata de la cuestión de cuál de los dos tribunales comunitarios es competente, o de si la cláusula compromisoria es inválida; véase la sentencia de 17 de marzo de 2005, Comisión/AMI Semiconductor Belgium y otros (C-294/02, Rec. p. I-2175).

12 — El subrayado es mío.

13 — Véase la sentencia de 27 de abril de 1999, Comisión/SNUA (C-69/97, Rec. p. I-2363), apartado 19.

las disposiciones, en el marco de las cuales se halla la norma que ha de interpretarse, no significa lo mismo que constituir también la base de una competencia del Tribunal de Justicia para la interpretación (obligatoria) de estas disposiciones, ni tampoco la presupone, en particular.

37. Es totalmente irrelevante a este respecto que, desde un punto de vista puramente objetivo, el propio Protocolo sobre los privilegios y el Tratado CE confieran competencia al Tribunal de Justicia para interpretar dicho Protocolo. En efecto, como se ha expuesto, esta competencia existe sólo con carácter restringido para los tipos de recurso previstos en el Tratado CE y los actores con legitimación activa en esos tipos de recurso. En consecuencia, tomar la cláusula compromisoria pertinente para el presente asunto como base de la competencia del Tribunal de Justicia significaría ampliar el ámbito subjetivo de las posibilidades de tutela jurídica previstas en el Protocolo sobre los privilegios.

38. Una cláusula compromisoria que estableciese una competencia más amplia que la del Tribunal de Justicia antes mencionada supondría, además, una excepción a las reglas generales de competencia antes expuestas, incluidas las del Tratado CE. La facultad que confiere el artículo 35.4 de los Estatutos del BCE no cubre tal modificación de las disposiciones del Tratado.

39. De este modo, puede declararse que en el presente procedimiento el Tribunal de Justicia no tiene competencia para interpretar el artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios; no lo contradice el respeto del contexto.

2. Competencia del Tribunal de Justicia para interpretar el artículo 8 del Convenio relativo a la sede

40. El artículo 21 del Convenio relativo a la sede confiere competencia al Tribunal de Justicia para resolver sobre «cualquier divergencia de opiniones entre el Gobierno y el BCE relativa a la interpretación o a la aplicación del presente Convenio [...]». En el presente asunto, las partes discuten, en particular, acerca de si el derecho de reembolso controvertido del BCE debe apreciarse exclusivamente con arreglo al artículo 8 del Convenio relativo a la sede, o si éste remite al artículo 3 del Protocolo sobre los privilegios y, en consecuencia, si el litigio debe resolverse también con arreglo a este Protocolo. De este modo, la cuestión litigiosa se refiere directamente al contenido del artículo 8 del Convenio relativo a la sede. Así pues, se trata de una divergencia de opiniones entre la República Federal de Alemania y el BCE relativa a la interpretación del Convenio en el sentido del artículo 21 del Convenio relativo a la sede, por lo que éste es aplicable -frente a la tesis defendida por el Gobierno alemán- y constituye la base de la competencia del Tribunal de Justicia.

3. Conclusión

41. En consecuencia, por cuanto se basa en el Protocolo sobre los privilegios, el recurso es inadmisible por no ser competente el Tribunal de Justicia. En cambio, por cuanto se basa en el Convenio relativo a la sede, el recurso es admisible.

43. A juicio del BCE, resulta incompatible con el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede en relación con el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, que se le grave indirectamente con el impuesto sobre el volumen de negocios. La práctica del Gobierno alemán, es decir, la aplicación de la normativa fiscal nacional del impuesto sobre el volumen de negocios, vulnera esas disposiciones.

V. Fundamentos de Derecho

A. *Alegaciones de las partes*

1. Alegaciones del BCE

42. El *BCE* alega que tiene que pagar a sus arrendadores los precios de arrendamiento y los gastos accesorios, en los que están incluidos los impuestos sobre el volumen de negocios que los arrendadores hayan abonado a sus proveedores por los servicios prestados. Por tanto, soporta indirectamente ese impuesto sobre el volumen de negocios. Así se dispone, por lo demás, como reconoce la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el sistema de deducciones y exenciones de la Sexta Directiva y en la normativa fiscal alemana del impuesto sobre el volumen de negocios.

44. Afirma que el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede se aplica, según su propio tenor, solamente a las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios consignadas «por separado en las facturas». Sin embargo, dicho precepto en relación con el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios prevé no sólo el reembolso de las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios consignadas por separado en las facturas, sino también todas aquellas incluidas en los precios pagados por el BCE por la adquisición de bienes y servicios para su uso oficial y, por tanto, también las soportadas por el BCE a causa de la repercusión indirecta del impuesto sobre el volumen de negocios por parte del arrendador. Así se desprende del tenor del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, que establece expresamente el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios por parte de los Estados miembros «siempre que les sea posible» y además exige el reembolso completo «de los derechos indirectos [...] incluidos en los precios».

45. En su opinión, el espíritu y la finalidad del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios confirman esta interpretación. En general, el Protocolo sobre los privilegios tiene como finalidad reforzar la independencia de los organismos de la Comunidad Europea —por tanto, también del BCE— frente a las autoridades nacionales. Para cumplir de modo efectivo este objetivo, sus disposiciones deben interpretarse según su función. No sólo prohíben las reglas nacionales que obstaculicen directamente las exenciones fiscales y privilegios concedidos, sino que también se oponen, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, a aquellas reglas nacionales que conduzcan indirectamente a su gravamen o a la obstaculización del ejercicio de privilegios. El espíritu y la finalidad de dichas disposiciones consiste precisamente en evitar que un Estado miembro se aproveche fiscalmente del establecimiento de un órgano en su territorio a costa de los medios económicos (aportados directa o indirectamente por todos los Estados miembros en común) de dicho órgano.

46. También se llega a esta conclusión, a juicio del demandante, si se observa que el Convenio relativo a la sede ocupa en la jerarquía normativa una posición por debajo del Protocolo sobre los privilegios. El derecho a reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios, que el Protocolo sobre los privilegios impone a los Estados miembros «siempre que les sea posible», no puede quedar limitado por una disposición del Convenio relativo a la sede que haga depender el reembolso de la consignación por separado. Por el contrario, el derecho a reembolso se aplica siempre que pueda demostrarse y calcularse una carga económica causada por el impuesto sobre el volumen de negocios. En este contexto, el Estado miembro tiene un deber de cooperación, en virtud del principio de cooperación leal del artículo 10 CE, en particular por lo que se refiere al establecimiento de un procedimiento de reembolso con el que se puedan suprimir las posibles dificultades prácticas ligadas a la prueba del pago de los impuestos.

2. Alegaciones del Gobierno alemán

47. En opinión del Gobierno alemán, el derecho a reembolso debe examinarse exclusivamente con arreglo al artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede. A tenor de dicha disposición sólo han de reembolsarse las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios consignadas por separado en las facturas. Dado que no existen facturas de arrendamiento o de gastos accesorios dirigidas al BCE, en las que se consigne por separado el impuesto sobre el volumen de negocios, el Gobierno alemán afirma que el BCE no tiene derecho al reembolso.

48. El requisito de indicación por separado del impuesto sobre el volumen de negocios está establecido en el artículo 15, apartado 1, párrafo primero, número 1, de la UStG, en relación con los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. Según la parte demandada, la factura con la indicación por separado del impuesto sobre el volumen de negocios tiene una importante función documental en el

sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al determinar la cuantía de la contraprestación convenida, en particular frente a quien recibe las prestaciones. Este tipo de documentación desempeña al mismo tiempo una importante función en el marco de la actividad de control de la administración tributaria.

49. Añade que el mecanismo de reembolso del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede se ajusta a la Sexta Directiva y la exclusión de la deducción del IVA por parte del arrendador no constituye ninguna particularidad del arrendamiento al BCE, porque también afecta al arrendamiento a bancos y compañías aseguradoras del sector privado.

50. Según el Gobierno alemán, las operaciones de arrendamiento están expresamente exentas del impuesto sobre el volumen de negocios, con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, adaptado al Derecho alemán mediante el artículo 4, número 12, letra a), de la UStG. Mediante el derecho a opción establecido en el artículo 9 de la UStG, la República Federal de Alemania ha hecho uso de la posibilidad discrecional dada a los Estados miembros con arreglo al artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, de ofrecer una opción por la tributación del impuesto sobre el volumen de negocios. Pese a que, en el caso del BCE, se excluye toda posibilidad de opción por la tributación debido al mero hecho de que no constituye un «empresario» en el sentido de las disposiciones pertinentes, también sería posible tal exclusión si se le reconociese esa condición de «empresario», porque, al igual que los bancos y compañías aseguradoras del sector privado, no realiza operaciones deducibles.

51. En su opinión, no se puede hacer una interpretación del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede que vaya más allá de sus propios términos. En particular, no es posible una interpretación amplia de esta disposición mediante el artículo 3, apartado 2, del Protocolo sobre los privilegios, como pretende el BCE.

52. La parte demandada expone que el Protocolo sobre los privilegios constituye una base que faculta al BCE para celebrar por sí mismo tratados internacionales con los Estados miembros. El BCE ejercitó esta facultad cuando negoció el Convenio relativo a la sede, cuyas disposiciones concretaban las normas del Protocolo sobre los privilegios, que son más generales. Por consiguiente, sólo el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede recoge las normas del Protocolo sobre los privilegios mediante su especificación de modo definitivo y vinculante para ambas partes. Además, el Convenio relativo a la sede fue negociado de modo pormenorizado por especialistas de ambas partes, y éstos eran conscientes de que el arrendamiento al BCE estaba exento del impuesto sobre el volumen de negocios y de que, al carecer de la condición de empresario, el BCE no podría optar por la

tributación. A pesar de estas claras normas, el BCE no se interesó en ningún momento de las negociaciones por recibir un trato especial respecto al arrendamiento.

53. El Gobierno alemán refuta el argumento del BCE, según el cual el espíritu y la finalidad del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios permite una interpretación amplia del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede. El Protocolo sobre los privilegios tiene como finalidad dar independencia al BCE y asegurársela, así como impedir al Estado de la sede aprovecharse injustamente de que el BCE tenga su sede en su territorio. Ninguna de estas dos finalidades resulta amenazada. En particular, la República Federal de Alemania no obtiene ningún beneficio fiscal a costa del BCE por el hecho de que el arrendamiento sea libre de impuestos, dado que el arrendamiento de oficinas al BCE se efectúa en las mismas condiciones que un arrendamiento a otros arrendatarios clásicos pertinentes, como los bancos y las compañías aseguradoras del sector privado. Los ingresos del impuesto sobre el volumen de negocios procedentes de la no deducibilidad de las retenciones a los arrendadores no llegan al fisco alemán como consecuencia de un pago del BCE, sino del negocio jurídico entre el prestador que retiene las cuotas del impuesto y el arrendador. El retenedor abona al fisco alemán las cuotas del impuesto retenidas por su prestación. El fisco alemán conserva de modo definitivo estas cuotas del impuesto, porque el arrendador no puede deducir las cuotas soportadas. Así pues, el fisco obtiene los ingresos tributarios independientemente del negocio jurídico que exista entre el BCE y el arrendador.

54. En cualquier caso, afirma que no se puede aplicar directamente el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios porque no existe posibilidad alguna de verificar la cantidad exacta de los impuestos indirectos que el arrendador tiene que soportar de modo efectivo precisamente respecto a las operaciones accesorias prestadas para el BCE y no para otros arrendatarios, del mismo modo que es imposible probar que se trata en realidad de una repercusión de dicho impuesto al BCE y no de un incremento general del precio de arrendamiento. Por lo demás, en la medida en que el BCE defiende la aplicación directa del Protocolo sobre los privilegios, el Tribunal de Justicia no tiene competencia con arreglo a la cláusula compromisoria del Convenio relativo a la sede.

B. *Apreciación*

1. Relación entre el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede y el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios

55. El artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios prevé «siem-

pre que [...] sea posible» una exención de los impuestos indirectos incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles.

56. El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede establece la forma de la exención mediante la decisión de reembolso y prevé otros requisitos junto con los de solicitud, determinación de un importe mínimo y consignación por separado. Además, dicho artículo concreta en el impuesto sobre el volumen de negocios los derechos indirectos e impuestos sobre la venta a que se refiere el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios. El ámbito de aplicación del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede es más reducido, por tanto, que el del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios. También frente a este precepto, el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede es una norma más especial, por lo que se aplica preferentemente.

57. Debido a la competencia limitada del Tribunal de Justicia, lo único que resulta decisivo para la fundamentación del presente recurso es si el derecho invocado por el BCE se desprende del artículo 8 del Convenio relativo a la sede. Respecto a la interpretación de esta norma, las partes discuten en particular, si el artículo 8 del Convenio relativo a la sede, al referirse al artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, remite a éste y, de este modo, lo incorpora asimismo al Convenio relativo a la sede.

58. Según el quinto considerando del Convenio relativo a la sede, éste «determina» los privilegios e inmunidades. Sólo por elegir esta formulación se deduce ya que en dicho Convenio se adopta una normativa definitiva para el ámbito de los privilegios e inmunidades del BCE; por lo tanto, debe excluirse utilizar el Protocolo sobre los privilegios.

59. El reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios abonado por el BCE se produce con arreglo al artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede «en aplicación del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo», pero bajo determinadas condiciones adicionales. De esta formulación también se deduce que el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede cumple lo dispuesto en el citado precepto del Protocolo sobre los privilegios, es decir, lo «aplica». Si el Convenio relativo a la sede hubiese querido permitir una remisión al Protocolo sobre los privilegios más amplia que esa, o adoptar una normativa de idéntica cobertura, habría sido posible utilizar otras fórmulas, como «sin perjuicio de» o «con arreglo a». En cambio, la elección del término «en aplicación» indica que con el Convenio relativo a la sede se tenía la intención deliberada de concretar las condi-

ciones del reembolso y añadir otras que limitaran las posibilidades de reembolso.

60. Las condiciones establecidas en el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede son, de igual manera, la obligación de las empresas de consignar por separado en la factura el impuesto sobre el volumen de negocios, las disposiciones sobre entregas y prestaciones que se deban a «necesidades de naturaleza oficial del BCE», un determinado importe mínimo de la cuota del impuesto adeudada, así como el pago efectivo del impuesto por parte del BCE a las empresas. En particular, la determinación de un importe mínimo para la cuota del impuesto adeudada (en el presente asunto, en cada caso, 50 DEM) supone, del mismo modo que la exigencia de consignar por separado en la factura, una fuerte limitación que no se contiene en el Protocolo sobre los privilegios. Sin embargo, dicho importe mínimo no ha sido puesto en tela de juicio, al contrario de lo que sucede en el presente asunto con el objeto controvertido.

61. El propio Protocolo sobre los privilegios habla en su artículo 3, párrafo segundo, únicamente de una obligación de los Estados miembros «siempre que les sea posible» de prever el reembolso de los derechos indirectos. Mediante la obligación de adoptar las disposiciones «apropiadas», se concede además a los Estados miembros un margen discrecional bastante amplio.

62. Frente a lo anterior, el Protocolo sobre los privilegios prevé en su artículo 3, párrafo primero, una exención de cualquier impuesto, sin que se concrete más. Así pues, esta disposición sólo constituye un marco, como el artículo 3, párrafo segundo, que se completa con el Convenio relativo a la sede. Ahora bien, ninguna de esas dos disposiciones puede ser aplicada directamente por tratarse de normas marco, de modo que la exención fiscal aún no despliega efectos a través del propio Protocolo sobre los privilegios.

63. El artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, que se ha de examinar en el presente asunto, se diferencia en ese sentido del artículo 11, letra b), del Protocolo sobre los privilegios en su versión de 18 de abril de 1951, sobre cuya base se resolvió el asunto 6/60 invocado por el BCE. [14] Esta antigua disposición aún preveía una exención incondicional regulada de modo concreto. Sin embargo, como ésta tenía por objeto la «exención total de impuestos respecto a las retribuciones y asignaciones abonadas por la Comunidad», resuelve un supuesto fáctico completamente distinto del artículo 3, párrafo segundo, controvertido en el presente litigio.

64. Lo mismo sucede con el artículo 13, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, citado por el BCE, que también dispone de modo incondicional que «los funcionarios y otros agentes [...] estarán exentos de los impuestos nacionales sobre

14 — Sentencia de 16 de diciembre de 1960, Humblet/État Belge (6/60, Rec. p. 1165).

los sueldos, salarios y emolumentos abonados por las Comunidades». La jurisprudencia que de ahí se desprende, invocada por el BCE, [15] es, por tanto, tan poco aplicable por analogía al presente caso como la del artículo 12, letra b), del Protocolo sobre los privilegios. [16] También el artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios dispone por sí mismo e incondicionalmente, sin necesidad de que el Estado miembro adopte medidas, que «en el territorio de cada uno de los Estados miembros [...] los funcionarios y otros agentes de las Comunidades [...]» gozarán de privilegios e inmunidades.

65. También el asunto 2/68 [17] invocado trataba sobre un precepto totalmente distinto, que, a diferencia del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios, confería directamente derechos y garantías. El artículo 1 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (en lo sucesivo, «CEEA»), pertinente en dicho asunto, preveía que las autoridades nacionales tenían la facultad de solicitar una autorización para ejecutar medidas coercitivas. Era innecesario que el Estado miembro adoptase otros actos de ejecución. Así pues, este derecho conferido directamente por el Protocolo sobre los privilegios de la CEEA no podía ser suprimido mediante ningún convenio.

66. La jurisprudencia citada, con arreglo a la cual un convenio de establecimiento de una sede no puede reducir los derechos y garantías (ya conferidos), [18] sólo puede aplicarse en los casos en que el Protocolo sobre los privilegios confiere directamente derechos y garantías.

67. El desarrollo concreto del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo sobre los privilegios a través del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede regula así por completo y de modo definitivo la cuestión de las posibilidades de reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios, de manera que impide utilizar el Protocolo sobre los privilegios para fundamentar una acción declarativa de derechos.

2. Derecho a reembolso en virtud del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede

68. El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede establece —de modo claro e indiscutible, como se ha expuesto— que sólo es posible el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios cuando se consigna por separado en la factura. Las partes coinciden en que éste no es el caso de los arrendamientos y prestaciones controvertidos. Así,

15 — Sentencias de 24 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica (260/86, Rec. p. 955); de 22 de marzo de 1990, Tither/Commissioners of Inland Revenue (333/88, Rec. p. I-1133); de 25 de mayo de 1993, Kristoffersen (C-263/91, Rec. p. I-2755), y de 14 de octubre de 1999 Van Zwalmen y Massart/Bélgica (C-229/98, Rec. p. I-7113).

16 — Sentencia de 18 de marzo de 1986, Comisión/Bélgica (85/85, Rec. p. 1149).

17 — Auto de 17 de diciembre de 1968, Ufficio imposte di consumo Ispra/Comisión (2/68, Rec. p. 654).

18 — Auto Ufficio imposte di consumo Ispra, antes citado en la nota 17.

sobre la base del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede no existe ningún derecho a reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios indirectamente abonado, en opinión del BCE.

69. De haber tenido que posibilitar el reembolso, así tendrían que haberlo previsto las partes en el Convenio relativo a la sede, ya que el problema de los «indirectos impuestos indirectos» no es nuevo. [19] Pero como no sólo se distanciaron de una regulación en ese sentido, sino que incluso excluyeron, en definitiva, el reembolso en dichos casos mediante la fórmula que utilizaron en el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, no procede el reembolso.

70. Las partes del Convenio relativo a la sede también estaban facultadas para adoptar tal regulación. En particular, las disposiciones de la Sexta Directiva IVA son inoponibles.

71. En efecto, los convenios celebrados por el Consejo en nombre de la Comunidad en virtud del artículo 300 CE constituyen, en Derecho comunitario, actos de un órgano comunitario en el sentido del artículo 234 CE, apartado 1, letra b), y, por tanto, forman parte integrante del ordenamiento jurídico comunitario. [20] Tienen un rango normativo entre Derecho originario y derivado (véase el artículo 300 CE, apartados 6 y 7).

72. Aunque el Convenio celebrado por el BCE no puede calificarse de convenio en el sentido del artículo 300 CE, se trata efectivamente de un convenio de la Comunidad. Esta circunstancia y su particular situación en tanto que instrumento jurídico de especial forma abogan por tratarlo en diversos aspectos como un convenio de la Comunidad en el sentido del artículo 300 CE. Así, se le podría reconocer, con arreglo a lo anterior, el mismo rango que se aplica por regla a los convenios de la Comunidad. En tanto que convenio entre un Estado miembro y el BCE y un rango entre el Derecho originario y el derivado, no hay por qué examinar el Convenio relativo a la sede con arreglo a la Sexta Directiva IVA. No procede pues examinar, en el marco de la presente pretensión de reembolso sobre la base del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, la cuestión de si la Sexta Directiva IVA impone al Derecho nacional fiscal la posibilidad de deducción fiscal del IVA para casos como los controvertidos en el presente asunto.

19 — Véase a ese respecto, Muller: «International organizations and their officials: to tax or not to tax?», *IJIL*, 1993, pp. 47 y ss., especialmente p. 61.

20 — Sentencia de 30 de abril de 1974, Haegeman/Bélgica (181/73, Rec. p. 449), apartados 2 a 6.

73. Pero no significa esto que quede excluida la posibilidad de que las cuestiones correspondientes sean objeto de un procedimiento de remisión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE, destinado a la interpretación de la Sexta Directiva IVA. Por otra parte, la cuestión de si el Derecho alemán vulnera las exigencias comunitarias, en particular, la Sexta Directiva IVA, podría examinarse en un procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 226 CE.

74. De todo lo anterior se desprende que procede desestimar el recurso por infundado.

VI. Costas

75. 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 República Federal de Alemania que se condene en costas al BCE y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

VII. Conclusión

76. Por las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva del siguiente modo:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas al Banco Central Europeo.