SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 6 de febrero de 1997 *

En el asunto C-247/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Augsburg-Stadt

y

Marktgemeinde Welden

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 4, y de los puntos B y C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn y H. Ragnemalm (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. A. La Pergola;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Finanzamt Augsburg-Stadt, por el Sr. Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtsvorsteher, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de octubre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 21 de marzo de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de julio siguiente, el Bundesfinanzhof planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 4, y de los puntos B y C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se plantearon en el marco de un litigio entre el Finanzamt Augsburg-Stadt y la Marktgemeinde Welden, municipio alemán (en lo sucesivo, «municipio»), sobre su condición de sujeto pasivo en el régimen del IVA.

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva define el concepto de sujeto pasivo. Por lo que se refiere a los organismos de Derecho público, su apartado 5 establece lo siguiente:

«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, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

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.»

4 El artículo 13 de la Sexta Directiva prevé exenciones del impuesto para ciertas actividades u operaciones. Entre dichas actividades u operaciones, la letra b) del punto B del artículo 13 menciona el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de ciertas operaciones que no son objeto de debate en el presente asunto.

5 El punto C del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone, no obstante, que los Estados miembros pueden conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles.

6 Según el apartado 12 del artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz de 1980 (Ley alemana del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «UStG»), el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles están, en principio, exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

7 A tenor del artículo 9 de la UStG, el empresario puede tratar ingresos no sujetos al impuesto en virtud de, entre otras disposiciones, el apartado 12 del artículo 4 de la misma Ley, como si estuvieran sujetos al impuesto, cuando dichos ingresos procedan de una operación realizada con otro empresario para atender a las necesidades de su empresa.

8 El término «empresario» se define en el apartado 1 del artículo 2 de la UStG como «la persona que ejerce por cuenta propia una actividad industrial, comercial o profesional». En virtud del apartado 3 de la misma disposición, las personas jurídicas de Derecho público sólo ejercen una actividad empresarial en el marco de sus establecimientos industriales o comerciales y de sus explotaciones agrícolas o forestales.

9 Resulta de los autos del procedimiento principal que el municipio acometió la construcción de un nuevo edificio cuyos locales fueron cedidos en alquiler por el propio municipio a una cervecería que los utilizaba como local de hostelería. El municipio no aportó los bienes de equipo del local, como cocinas, máquinas, campanas aspiradoras, mobiliario y cubertería.

10 Con arreglo al artículo 9 de la UStG, el municipio renunció con respecto a los alquileres a la exención prevista en el apartado 12 del artículo 14 de la misma Ley y declaró como impuesto soportado el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a los gastos de construcción del inmueble.

11 La administración fiscal, el Finanzamt Augsburg-Stadt, no admitió la renuncia efectuada por el municipio, por considerar que el alquiler del local de hostelería en el nuevo edificio no constituía una actividad industrial o comercial, ya que no se había arrendado al mismo tiempo el equipo necesario para su explotación. Así pues, al no haber actuado como empresario, el municipio no podía ser considerado como sujeto pasivo sometido al régimen del IVA.

12 El municipio interpuso entonces un recurso contra tal decisión ante el Finanzgerich, que le dio la razón basándose en el razonamiento que a continuación se expone. Según la opinión generalmente admitida en Alemania, el alquiler de un establecimiento sólo se equipara a una actividad industrial o comercial si, cuando las instalaciones así lo exigen, el arrendador aporta los bienes de equipo y permite su uso al arrendatario. Cuando no es éste el caso, se trata de un acto de administración del patrimonio. Sin embargo, según el Finanzgericht, de las disposiciones de la Sexta Directiva se desprende que únicamente se niega a un organismo de Derecho público la condición de empresario si dicho organismo actúa en el ejercicio de la autoridad pública. Dado que en el caso de autos el municipio no actuó frente al arrendatario en su condición de autoridad pública, sino como administrador privado, el Finanzgericht considera que aquél tiene la condición de empresario y que puede invocar directamente la Sexta Directiva.

13 El Finanzamt Augsburg-Stadt interpuso recurso de casación («Revision» alemana) ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Permite el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE a los Estados miembros tratar actividades exentas del impuesto realizadas por organismos de Derecho público, que puedan, sin embargo, optar por su tributación, como actividades realizadas en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando dichos organismos las ejerzan del mismo modo y con sujeción a las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados?

2) Si se diera una respuesta negativa a la primera cuestión: ¿Puede restringirse el alcance del derecho de optar por la tributación, con arreglo al párrafo segundo del punto C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE, de manera que actividades contempladas en el párrafo primero del punto C del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE, sólo puedan, cuando las ejercen organismos de Derecho público, ser tratadas como actividades empresariales si se cumplen determinados requisitos?

3) Si también esta cuestión merece respuesta negativa: ¿Puede un organismo de Derecho público invocar la aplicabilidad directa de los apartados 1 y 2, en relación con el apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE, para oponerse a la aplicación de una disposición nacional, incluso cuando la aplicación de la citada disposición de la Directiva acarrearía consecuencias en efecto indirectamente favorables a través de la deducción, pero desfavorables por lo demás?»

En cuanto a la primera cuestión

14 La Comisión observa que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros tratar como no sujetos al impuesto a

determinados organismos de Derecho público que, según el sistema de dicha Directiva, deberían, en principio, ser considerados como sujetos pasivos, cuando sus actividades estén exentas del impuesto con arreglo al artículo 13 de la misma Directiva. Ambas soluciones, esto es, no atribuir a los organismos de Derecho público la condición de sujeto pasivo o reconocerles dicha cualidad y eximirlos del impuesto, conducen al mismo resultado.

15 Sin embargo, como disposición que establece excepciones al sistema general establecido por la Sexta Directiva, el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 debe, según la Comisión, ser objeto de interpretación estricta y aplicarse a las actividades que el artículo 13 exime del impuesto únicamente en la medida en que las disposiciones de este último relacionan expresamente dichas actividades con los organismos de Derecho público.

16 Por consiguiente, la Comisión estima que los Estados miembros no están autorizados, con arreglo al párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, a excluir de la sujeción al impuesto a los organismos públicos por lo que respecta a las actividades que, como el alquiler de bienes inmuebles, no cumplen el requisito indicado en el apartado anterior.

17 A tal respecto, hay que recordar en primer lugar que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en condiciones jurídicas idénticas a los operadores económicos privados (sentencias de 17 de octubre de 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, y de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. p. I-1869, apartado 8).

18 En el caso del litigio principal, no se desprende de los autos que el municipio haya actuado en ejercicio de la autoridad pública en el sentido del párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Al contrario, resulta que la actividad arrendaticia fue ejercida con sujeción a condiciones jurídicas idénticas a las de los operadores económicos privados. Esta disposición no permite, por lo tanto, negar al municipio la condición de sujeto pasivo.

19 No obstante, ha de tomarse como referencia el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva que, aparte de las actividades de los organismos de Derecho público no sujetos al impuesto en virtud del párrafo primero de esta disposición, deja a los Estados miembros la facultad de considerar como actividades de la autoridad pública las que estén exentas del impuesto en virtud del artículo 13 de la Directiva y, por consiguiente, de excluir de la condición de sujeto pasivo en relación con dichas actividades a los organismos de Derecho público.

20 Dado que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva no efectúa distinción alguna en el seno de dichas actividades, los Estados miembros están autorizados a excluir de la condición de sujeto pasivo a los organismos de Derecho público que ejerzan actividades exentas con arreglo al artículo 13 de la misma Directiva, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.

21 En la medida en que, en virtud del párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, se considere que un organismo público ha ejercido una actividad en ejercicio de la autoridad pública, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, en su caso, si se cumplen los requisitos del párrafo segundo de dicha disposición.

22 En virtud de lo expuesto, procede responder a la primera cuestión que el párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar que las actividades enumeradas en el artículo 13 de la Directiva se ejercen por organismos de Derecho público en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.

En cuanto a las cuestiones segunda y tercera

23 Dado que las cuestiones segunda y tercera sólo se plantearon para el caso de que se diera respuesta negativa a la primera cuestión, es innecesario examinarlas.

Costas

24 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 21 de marzo de 1995, declara:

El párrafo cuarto del apartado 5 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de

las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar que las actividades enumeradas en el artículo 13 de la Directiva se ejercen por organismos de Derecho público en ejercicio de la autoridad pública, aun cuando se ejerzan de manera análoga a las de un operador económico privado.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de febrero de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G. F. Mancini