# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 4 de junio de 2009 *

En el asunto C-102/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 20 de diciembre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de marzo de 2008, en el procedimiento entre

**Finanzamt Düsseldorf-Süd**

y

**SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG**,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de enero de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, por los Sres. U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater y A. Cordewener, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre de Irlanda, por los Sres. D. O'Hagan y M. MacGrath, en calidad de agentes, así como por el Sr. N. Travers, BL;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y cuarto, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Düsseldorf-Süd (administración tributaria de Düsseldorf-Sur; en lo sucesivo, «Finanzamt») y SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co Objekt Offenbach KG (en lo sucesivo, «Salix»), con respecto al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado en el marco de la construcción de un edificio alquilado, posteriormente, a un organismo de Derecho público, quien, por su parte, subarrendó parte del mismo a largo plazo a terceros sujetos pasivos del IVA.

## Marco jurídico

### *Normativa comunitaria*

3 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, dispone:

«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 ó 28.»

5 Con arreglo al artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estado miembros eximirán «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de: […] los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos».

6 El artículo 13, parte C, de la misma Directiva reserva a los Estados miembros la posibilidad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación en el caso del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles, y les permite tanto restringir el alcance del derecho de opción como determinar las modalidades de su ejercicio.

*Normativa nacional*

7 El artículo 2, apartados 1 y 3, de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565), en la versión vigente en 1995 (en lo sucesivo, «UStG»), estaba redactado en los siguientes términos:

«1. Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. Se entenderá por actividad industrial, comercial o profesional toda actividad permanente ejercida con el fin de obtener ingresos, incluso en ausencia del ánimo de lucro o aunque una agrupación sólo ejerza sus actividades con respecto a sus miembros.

[…]

3. Las personas jurídicas de Derecho público únicamente ejercerán una actividad industrial, comercial o profesional en el marco de sus establecimientos de carácter industrial o comercial (artículo 1, apartado 1, punto 6, y artículo 4 de la Körperschaftsteuergesetz) y de sus explotaciones agrícolas o forestales […].»

8 El artículo 4, apartado 12, letra a), de la UStG disponía que, del volumen de negocios contemplado por el artículo 1, apartado 1, puntos 1 a 3, de la l'UStG, se eximirá de impuesto «el alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles, de aquellos títulos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho civil relativas a los bienes inmuebles y de los derechos relativos a una prerrogativa del Estado correspondiente al uso de bienes inmuebles y raíces».

9 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la l'UStG, «el empresario podrá considerar como sujeta al impuesto una operación exenta en virtud del artículo 4, […] punto 12 […] cuando dicha operación se realice en favor de otro empresario y para las necesidades de la empresa de este último».

10 En virtud del artículo 9, apartado 2, de la l'UStG, la renuncia a la exención no se permitirá más «que en la medida en que el beneficiario de la prestación utilice o contemple utilizar dicho inmueble exclusivamente con el fin de realizar operaciones que no excluyan la deducción del impuesto soportado. Corresponde al empresario la prueba del respeto de dichos requisitos».

11 El artículo 1, apartado 1, punto 6, de la Ley del impuesto de sociedades (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637), en su versión vigente en 1995 (en lo sucesivo, «KStG»), establecía que los «establecimientos de carácter industrial o comercial» de las personas jurídicas de Derecho público cuya dirección o domicilio social esté establecido en el territorio nacional estarán integralmente sujetos al impuesto sobre las personas jurídicas.

12 El artículo 4 de la KStG disponía:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, serán considerados establecimientos de carácter industrial o comercial de personas jurídicas de Derecho público, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 6, aquellos establecimientos destinados al ejercicio de una actividad económica duradera con el fin de obtener ingresos, a excepción de las actividades agrícolas y de silvicultura, y que puedan ser individualizadas económicamente dentro de la actividad global de la persona jurídica; no es necesario que concurran el ánimo de lucro ni la participación en el tráfico económico general.

2. También estarán integralmente sujetos al pago del impuesto aquellos establecimientos de carácter industrial y comercial que sean en si mismos personas jurídicas de Derecho público.

[…]

4. Se considerará perteneciente a un establecimiento de carácter industrial y comercial el arrendamiento de tal establecimiento.

5. No se incluirán entre los establecimientos de carácter industrial y comercial aquellos establecimientos que tengan por objeto principal el ejercicio del poder público (establecimientos de carácter administrativo). La existencia de poderes coercitivos o de monopolio no es suficiente para calificar a un establecimiento de establecimiento de carácter administrativo.»

13 De la resolución de remisión se desprende que, en el régimen del impuesto de sociedades, el arrendamiento a largo plazo de un patrimonio inmobiliario no se considerará incluido en las actividades de un «establecimiento de carácter industrial y comercial». Esta interpretación se deriva, para algunos, de la ficción jurídica del artículo 4, apartado 4 de la KStG y, para otros, del artículo 14 la Ley general tributaria de 1977 (Abgabenordnung 1977), en su versión vigente en 1995 (en lo sucesivo, «AO»).

14 El artículo 14 de la AO disponía que «se considerará explotación comercial aquella actividad independiente permanente que permita obtener beneficios u otras ventajas económicas y que vaya más allá de la gestión patrimonial. No es necesario que concurra el ánimo de lucro. Por regla general, se considerará que existe gestión patrimonial cuando se saque provecho de un patrimonio, por ejemplo cuando se invierta capital mobiliario y éste genere intereses o se alquile o arriende el capital inmobiliario.»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

15 El 20 de marzo de 1995, Salix, sociedad de alquiler de bienes inmobiliarios, celebró un «contrato de arrendamiento financiero inmobiliario» con la Industrie- und Handelskammer Offenbach (Cámara de industria y comercio de Offenbach; en lo sucesivo, «IHK»), organismo de Derecho público. Mediante dicho contrato, Salix se comprometió a poner a disposición de la IHK, durante un período de arrendamiento de 27 años, un edificio administrativo pendiente de construcción equipado con un garaje subterráneo.

16 El mismo año, Salix finalizó dicho edificio y lo puso a disposición de la IHK. Esta última destinó una parte de las oficinas a su uso propio y subarrendó a largo plazo las oficinas restantes a terceros sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios. En lo que respecta al garaje subterráneo, la IHK reservó igualmente parte de las plazas para su uso propio, subarrendó otra parte a largo plazo a los arrendatarios de las oficinas y puso las plazas restantes a disposición de terceros no pertenecientes al edificio, a corto plazo y a título oneroso.

17 Con el fin de poder deducir el IVA soportado en el marco de la construcción del edificio correspondiente a la parte del inmueble subarrendada por la IHK, Salix, renunció, con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la UStG, a la exención de las operaciones de arrendamiento establecida en el artículo 4, apartado 12, letra a), de la UStG. Salix consideró que dicha renuncia le daba derecho a la deducción antes mencionada, puesto que arrendaba el edificio para las necesidades de la empresa de otro empresario, a saber, la IHK, quien, a su vez, lo utilizaba en parte para operaciones que daban lugar al derecho a deducir el impuesto soportado.

18 Sin embargo, con ocasión de una inspección tributaria realizada en Salix, el Inspector de Hacienda le denegó dicha deducción por la parte del edificio subarrendada a largo plazo en base a que, al realizar dicho subarrendamiento, la IHK no había actuado en calidad de «empresario» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la UStG.

19 A este respecto, el Inspector de Hacienda, señaló que del artículo 2, apartado 3, primera frase, de la UStG se desprende que las personas jurídicas de Derecho público no pueden actuar en calidad de empresario más que en el marco de un «establecimiento con carácter industrial o comercial», según se define en los artículos 1, apartado 1, punto 6, y 4, de la KStG.

20 Ahora bien, según el Inspector de Hacienda, únicamente puede considerarse como actividad desarrollada en el marco de un «establecimiento con carácter industrial o comercial», en el sentido de dichas disposiciones, el arrendamiento a corto plazo, puesto que el arrendamiento a largo plazo, en tanto simple «gestión patrimonial», no entra dentro de dicha actividad.

21 En consecuencia, el Finanzamt emitió, el 20 de abril de 2001, una liquidación complementaria del IVA correspondiente al año 1995 mediante la que denegó la deducción del IVA soportado por Salix en el marco de la construcción del edificio correspondiente a la parte del inmueble subarrendada a largo plazo por la IHK.

22 Sin embargo, las autoridades tributarias responsables de la imposición de la IHK no fueron de la misma opinión. Confirmaron, tanto la condición de empresario de la IHK en cuanto a la totalidad de sus actividades de subarriendo, como la validez de su renuncia a la exención de dichas actividades.

23 Tras la desestimación de la reclamación que había interpuesto contra la liquidación rectificativa, Salix interpuso un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo económico-administrativo de Düsseldorf).

24 El Finanzgericht Düsseldorf estimó el recurso interpuesto por Salix. Éste llegó a la conclusión de que, a pesar de considerar que la IHK no había efectuado sus operaciones de subarriendo a largo plazo en calidad de empresario en el sentido del Derecho fiscal alemán, debía considerarse, no obstante, que la IHK, había actuado a este respecto como sujeto pasivo, y en consecuencia, como «empresario», en virtud de una interpretación del Derecho nacional conforme al artículo 4, apartado 5, párrafos segundo y cuarto, de la Sexta Directiva.

25 El Finanzgericht Düsseldorf consideró que, al privar a la IHK de la posibilidad de optar por la sujeción al impuesto y, en consecuencia, de deducir el IVA soportado, la negativa a reconocerle la condición de empresario le situaba en una posición desfavorable respecto de sus competidores privados en los mercados en cuestión. Pues bien, ello puede dar lugar, a su juicio, a «distorsiones graves de la competencia» que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, pretende evitar.

26 Mediante la interposición de un recurso ante el Bundesfinanzhof, el Finanzamt solicitó la anulación de la sentencia del Finanzgericht Düsseldorf y la desestimación del recurso de Salix. El Finanzamt sostiene en apoyo de sus pretensiones que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el concepto de «distorsiones graves de la competencia» antes mencionado tiene como única finalidad la protección del sector privado de la economía, es decir, de las empresas privadas que son sujetos pasivos, frente a la competencia de organismos de Derecho público, que no lo son. En

consecuencia, la aplicación de dicha disposición en favor, igualmente, de organismos de Derecho público, es, a su entender, contraria al objetivo de dicha disposición.

27 En primer lugar, a juicio del Bundesfinanzhof, los Estados miembros sólo pueden invocar la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, de considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos de Derecho público exentas en virtud de los artículos 13 o 28 de dicha Directiva, si se ha adoptado una disposición legislativa en ese sentido.

28 A este respecto, resulta de la resolución de remisión que no se ha adoptado ninguna disposición legislativa expresa en Alemania relativa a la sujeción al impuesto de los organismos de Derecho público que realizan actividades de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. En el asunto principal, la sujeción al impuesto de los organismos que realizan tales operaciones depende únicamente de la interpretación del concepto de «gestión patrimonial». Ahora bien, dicho concepto no figura en la legislación pertinente, a saber, ni en el artículo 2, apartado 3, de la UStG, ni en el artículo 1, apartado 1, punto 6, de la KStG, ni en el artículo 4 de la KStG, ni en ninguna delegación de la potestad normativa confiada a la Administración por dichas disposiciones.

29 En segundo lugar, el Bundesfinanzhof se pregunta si, en el asunto principal, queda excluida la aplicación del artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, debido a la circunstancia de que, en lugar de uno de sus competidores privados, es la propia IHK la que podría sufrir las distorsiones graves de la competencia, en el sentido del párrafo segundo de dicha disposición, si sus operaciones de subarriendo a largo plazo no se consideran gravables.

30 En efecto, el Bundesfinanzhof considera que, si bien el objetivo principal del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva es proteger al sector privado de la economía frente a las actividades no gravadas de los organismos de Derecho público, ello no excluye, sin embargo, que dichos organismos puedan disfrutar igualmente de la reserva de competencia establecida en dicha disposición. A este respecto, señala que no

se incluye ninguna restricción a dicha reserva de competencia en el tenor literal del párrafo segundo mencionado, el cual contempla la existencia de distorsiones graves de la competencia quien quiera que sea la víctima. Sin embargo, el Bundesfinanzhof considera que ambas interpretaciones contradictorias podrían sustentarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

31 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Pueden los Estados miembros "considerar" las actividades de los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público, que están exentas del impuesto en virtud del artículo 13 de la Sexta Directiva […], como actividades desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas con arreglo artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de dicha Directiva, únicamente si se adopta una disposición legislativa en tal sentido?

2) El concepto de "distorsiones graves de la competencia" en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, en relación con el párrafo segundo, de la Sexta Directiva […], ¿implica necesariamente que el hecho de no considerar como sujeto pasivo a un organismo de Derecho público dé lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de los sujetos pasivos privados competidores, o cubre este concepto igualmente los casos en los que la no consideración como sujeto pasivo de un organismo de Derecho público crea distorsiones graves de la competencia en su propio perjuicio?»

**Sobre las cuestiones prejudiciales**

*Primera cuestión*

32 Mediante su primera cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta si los Estados miembros únicamente pueden invocar la facultad, establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, de considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 1 o 28 de dicha Directiva, cuando se haya adoptado una disposición legislativa expresa en ese sentido.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

33 Salix considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para invocar la facultad prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben adoptar actos legislativos que contemplen expresamente dicha facultad. En efecto, los Estados miembros están obligados, a su juicio, en el marco de la adaptación de su Derecho nacional a las Directivas comunitarias, a elegir instrumentos normativos imperativos de Derecho nacional, a fin de establecer un marco jurídico preciso, inequívoco y claramente identificable por todos los operadores económicos. Añade que dichos actos pueden, no obstante, establecer a favor de la Administración una delegación de las facultades de ejecución subordinadas.

34 Por su parte, el Gobierno alemán considera que la adaptación del Derecho nacional al artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva requiere la adopción de una disposición legislativa, pero no es necesario que ésta sea expresa. En efecto, sostiene que para la inclusión en el Derecho nacional de la facultad prevista en dicha disposición es

suficiente que la intención del legislador pueda deducirse claramente de las disposiciones legislativas aplicables mediante los métodos de interpretación jurídica comúnmente aceptados. Pues bien, a su juicio, en contra de lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente, se han adoptado disposiciones legislativas para la adaptación del Derecho nacional a dicha disposición.

35 Irlanda sostiene que resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que los Estados miembros, a la hora de adaptar su ordenamiento jurídico nacional a una Directiva, tienen la obligación de alcanzar los objetivos establecidos por dicha Directiva pero son libres para elegir la forma y los medios adecuados para lograr dicho resultado. En el asunto principal, este Gobierno considera que la normativa alemana, al efectuar una distinción clara entre la gestión patrimonial y las operaciones comerciales, establece una base legal suficientemente segura para la aplicación del artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, de manera que la falta de disposiciones expresas no es relevante.

36 La Comisión de las Comunidades Europeas opina que el respeto de los principios generales de Derecho comunitario impone que la adaptación del Derecho nacional a las Directivas comunitarias se realice mediante normas de Derecho nacional claras, formales, dotadas de efecto directo con respecto a los ciudadanos, que sean objeto de una publicación oficial y que no puedan ser modificadas a merced de la Administración. En consecuencia, los Estados miembros deben adoptar disposiciones legislativas o reglamentarias. En el asunto principal, al tratarse de determinar el ámbito de aplicación de una excepción al principio de sujeción al impuesto de aquellas personas que realicen, de manera independiente, una de las actividades económicas mencionadas en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, la adopción de una disposición expresa y delimitada con precisión resulta más necesaria si cabe.

Apreciación del Tribunal de Justicia

37 En primer lugar, procede señalar que del artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, de la Sexta Directiva se desprende que la actividad de arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos no figura entre las actividades exentas. Por consiguiente, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, tal actividad no puede asimilarse a una actividad desarrollada en ejercicio de la autoridad pública, en el sentido del párrafo primero de dicha disposición, en caso de que ella misma no reúna dicho requisito (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Rec. p. I-11435, apartado 44).

38 No obstante, es necesario precisar que el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles»; cuya exención prevé el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, comprende necesariamente, aparte del arrendamiento de bienes que constituyen el objeto principal del mismo, el de todos los bienes accesorios de éstos. Así pues, no se puede excluir de dicha exención el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, cuando esté estrechamente ligado al arrendamiento de inmuebles destinados a otro uso, en el sentido de que ambos arrendamientos integran una única operación económica (sentencia de 13 de julio de 1989, Henriksen, 173/88, Rec. p. 2763, apartados 14 y 15).

39 En el asunto principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar, en su caso, habida cuenta de todas las circunstancias pertinentes, si el subarrendamiento a largo plazo por la IHK de parte de los espacios destinados al estacionamiento subterráneo de vehículos a los arrendatarios a largo plazo de las oficinas situadas en el mismo inmueble, forma parte de una única operación económica en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado anterior. En efecto, de no ser así, el subarrendamiento de dichos espacios para el estacionamiento por la IHK no podrá asimilarse, en ningún caso, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, a una actividad desarrollada en ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del párrafo primero de dicha disposición.

40 En lo que respecta a la cuestión de si los Estados miembros únicamente pueden invocar la facultad prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto de la Sexta Directiva en caso de haber adoptado previamente una disposición legislativa expresa en ese sentido, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la adaptación del Derecho interno a una Directiva no exige necesariamente que sus disposiciones se reproduzcan formal y textualmente en otra disposición legal expresa y específica, y que, en función de su contenido, puede ser suficiente con un contexto jurídico general, siempre que éste asegure efectivamente la plena aplicación de la Directiva de un modo bastante claro y preciso (sentencia de 28 de febrero de 1991, Comisión/Alemania, C-131/88, Rec. p. I-825, apartado 6; de 15 de noviembre de 2001, Comisión/Italia, C-49/00, Rec. p. I-8575, apartado 21, así como de 28 de abril de 2005, Comisión/Italia, C-410/03, Rec. p. I-3507, apartado 60).

41 Para cumplir con la exigencia de seguridad jurídica, es especialmente importante que, en el supuesto de que dicha Directiva se dirija a crear derechos para los particulares, los beneficiarios puedan conocer la plenitud de sus derechos y ejercitarlos, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse las sentencias antes citadas Comisión/Alemania, apartado 6; de 15 de noviembre de 2001, Comisión/Italia, apartados 21 y 22, así como de 28 de abril de 2005, Comisión/Italia, apartado 60).

42 En efecto, cada Estado miembro está obligado a dar cumplimiento a las Directivas de modo que responda plenamente a las exigencias de claridad y certeza de las situaciones jurídicas impuestas por el legislador comunitario, en interés de las personas afectadas establecidas en los Estados miembros. Con este fin, las disposiciones de una directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad exigidas (sentencia de 18 de octubre de 2001, Comisión/Irlanda, C-354/99, Rec. p. I-7657, apartado 27 y jurisprudencia citada).

43 En particular, simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las

obligaciones del Tratado (véanse las sentencias de 7 de marzo de 1996, Comisión/Francia, C-334/94, Rec. p. I-1307, apartado 30, y de 13 de marzo de 1997, Comisión/Francia, C-197/96, Rec. p. I-1489, apartado 14).

44 Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si en el asunto principal se reúnen los requisitos para la adaptación del Derecho nacional mencionados en los apartados 40 a 43 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia puede, no obstante, para proporcionar una respuesta útil a dicho órganos jurisdiccional, facilitarle las indicaciones que considere necesarias (véanse, en particular, las sentencias de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, Rec. p. I-4863, apartado 30, y de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, Rec. p. I-10921, apartado 33).

45 En el caso de autos, se deduce de la resolución de remisión que, con arreglo al Derecho fiscal alemán, la posibilidad de que la IHK opte por la sujeción al impuesto depende exclusivamente de la cuestión de si el arrendamiento de inmuebles por organismos de Derecho público se considera una actividad empresarial realizada en el marco de un establecimiento de carácter industrial o comercial, o pertenece a la mera gestión patrimonial.

46 A este respecto, según se puso de manifiesto en el apartado 28 de la presente sentencia, resulta igualmente de la resolución de remisión, que el concepto decisivo de gestión patrimonial no figura en la legislación pertinente, a saber, ni en la UStG, ni en la KStG, ni en ninguna delegación de la potestad normativa confiada a la Administración por dichas disposiciones.

47 En la medida en que el Gobierno alemán señala que el artículo 14 de la AO menciona el concepto de gestión patrimonial y lo distingue de las actividades empresariales, procede, sin embargo, señalar que de la resolución de remisión se desprende que situaciones como la del asunto principal no pertenecen directamente al ámbito de aplicación de dicho artículo 14.

48 En efecto, el órgano jurisdiccional remitente precisa, por una parte, que la distinción entre la gestión patrimonial y las actividades empresariales no consta en la legislación pertinente. Por otra, indica expresamente que, en la medida en que, aun así, dicha distinción se considera aplicable en el régimen del impuesto sobre sociedades, tal interpretación se asienta únicamente en una deducción que, además, se basa, para algunos, en el artículo 14 de la AO, y, para otros, en el artículo 4, apartado 4, de la KStG.

49 Finalmente, de la resolución de remisión se desprende que, a diferencia del Finanzamt, la administración tributaria competente para conocer de la solicitud de la IHK relativa a la deducción del IVA soportado considera que el alquiler a largo plazo es igualmente una actividad empresarial que da lugar, en definitiva, al derecho a la deducción. Por tanto, procede señalar que existen prácticas administrativas divergentes.

50 De la resolución de remisión se desprende, además, que en lo que respecta a la sujeción al impuesto de los organismos de Derecho público que realizan actividades de arrendamiento y alquiler de inmuebles, no se ha adoptado en Alemania ninguna disposición legislativa expresa.

51 A este respecto, procede señalar que el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros tienen la facultad, y no la obligación, de considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28. En consecuencia, la adaptación del Derecho nacional a esta disposición no es obligatoria.

52 De ello se desprende que, para disfrutar de la facultad establecida en dicha disposición los Estados miembros deben optar por ejercerla.

53 Debe señalarse igualmente que dicha facultad autoriza a los Estados miembros a invocar, para dichas actividades, la excepción, prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, a la regla general enunciada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la dicha Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica está, en principio, sujeta al IVA.

54 Pues bien, habida cuenta de que el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva establece una excepción a una de las reglas generales por ella establecidas, procede interpretar dicha disposición estrictamente.

55 En tales circunstancias, procede considerar que, para invocar la facultad prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto, de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben realizar una elección específica en este sentido. Así, deben establecer que las actividades determinadas de los organismos de Derecho público exentas en virtud de los artículos 13 o 28 de la Sexta Directiva se considerarán actividades de la autoridad pública.

56 A este respecto, se debe precisar que los Estados miembros tienen la facultad de elegir la técnica normativa que les parezca más apropiada. Así, pueden, por ejemplo, bien limitarse a reproducir en la legislación nacional la fórmula empleada en la Sexta Directiva o una expresión equivalente, bien establecer una lista de las actividades de los organismos de Derecho público exentas en virtud de los artículos 13 o 28 de la Sexta Directiva que se consideran actividades de la autoridad pública (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 18).

57 En efecto, mediante una disposición legislativa se puede autorizar a una autoridad ejecutiva para que determine las actividades de los organismos de Derecho público exentas en virtud de los artículos 13 o 28 de la Sexta Directiva que se consideran actividades de la autoridad pública, a condición de que sus decisiones de aplicación revistan una fuerza imperativa incontestable, respondan a las exigencias de especificidad, precisión, así como de claridad, necesarias para garantizar la certidumbre de las situaciones jurídicas y puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, por analogía, la sentencia Fazenda Pública, antes citada, apartado 35).

58 En vista de lo anterior, procede responder a la primera cuestión que los Estados miembros deben establecer una disposición expresa para poder invocar la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto de la Sexta Directiva, según la cual determinadas actividades de organismos de Derecho público, exentas de impuesto en virtud de los artículos 13 o 28 de dicha Directiva, se considerarán actividades de la autoridad pública.

*Sobre la segunda cuestión*

59 Mediante su segunda cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público deben considerarse sujetos al impuesto para las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, no sólo cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos con arreglo a los párrafos primero o cuarto de dicha disposición dé lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de sus competidores privados, sino también cuando dé lugar a tales distorsiones en su propio perjuicio.

60 Salix, el Gobierno alemán y la Comisión señalan que el tenor literal del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, alude indistintamente a todas las «distorsiones graves de la competencia» sin importar quién sea la víctima. Pues bien, el hecho de no considerar sujetos pasivos a dichos organismos, excluyéndoles del derecho a la deducción del IVA soportado, podría dar lugar igualmente a distorsiones de la competencia en perjuicio de aquellos no sujetos al impuesto. Dado que se falsea la competencia, ya sea en beneficio de organismos de Derecho público o de sus competidores privados, procede considerar, a su juicio, que se vulnera el principio de neutralidad fiscal, expresión del principio de igualdad de trato en el ámbito del IVA. En efecto, tal interpretación se inscribe en la lógica de la protección de la competencia como tal, sin que se tenga en cuenta la cualidad subjetiva del operador individual de que se trate.

61 Sin embargo, Irlanda señala que, aunque el tenor literal del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no precise más ampliamente el concepto de «distorsiones graves de la competencia», dicho artículo 4, apartado 5 pretende, a su juicio, excluir a los organismos de Derecho público del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Considera que la intención del legislador comunitario no es en modo alguno permitir a los organismos de Derecho público invocar esta excepción con el fin de obtener el estatuto de operadores gravables en cuanto a sus actividades. Sostiene, además, que tal interpretación vacía de contenido la facultad de apreciación concedida a los Estados miembros por el párrafo cuarto de dicha disposición y va, además, en contra del objetivo perseguido por el párrafo segundo de tal disposición que es, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la protección de los competidores privados de la actividad de los organismos de Derecho público.

Apreciación del Tribunal de Justicia

62 En primer lugar, procede recordar que, en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho no tendrán la condición de sujetos pasivos del IVA en cuanto a las actividades u operaciones de naturaleza económica que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, y que, con arreglo al párrafo cuarto de dicha disposición, los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de dichos organismos que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28 de dicha Directiva.

63 Sin embargo, incluso cuando dichos organismos desarrollan tales actividades en el ejercicio de sus funciones públicas, se les debe considerar sujetos pasivos del impuesto con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, en la medida en que el hecho de no considerarlos como tales lleve a distorsiones graves de la competencia.

64 Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar, en un primer momento, si la actividad de arriendo de la IHK constituye una actividad desarrollada por un organismo de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafos primero o cuarto, de la Sexta directiva. El artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, sólo se aplicará en tal caso (véanse, en este sentido, las sentencias Fazenda Pública, antes citada, apartado 43, y de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartados 30 a 32).

65 En primer lugar, procede recordar que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los organismos de Derecho público deberán ser considerados, cuando desarrollen actividades u operaciones en el ejercicio de sus

funciones públicas, 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».

66 Por consiguiente, el tenor literal del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no precisa a qué personas pretende proteger de las distorsiones graves de la competencia ocasionadas por el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de Derecho público.

67 En segundo lugar, se debe recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, al establecer una excepción al hecho de no considerar a los organismos de Derecho público sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, pretende restaurar la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la referida Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia Isle of Wight Council y otros, antes citada, apartado 38).

68 En consecuencia, el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no puede ser objeto de interpretación restrictiva (véase la sentencia Isle of Wight Council y otros, antes citada, apartado 60).

69 En tercer lugar, en lo que respecta a los objetivos del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva a los que alude Irlanda en particular, nada indica que dicha disposición pretenda garantizar que los organismos de Derecho público sufran las consecuencias de las distorsiones graves de la competencia que pueda ocasionar el hecho de no considerarlos sujetos pasivos en virtud de los párrafos primero o cuarto de dicha disposición.

70 En cuarto lugar, procede recordar que el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, así como de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 47).

71 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24; de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 70, así como Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 48).

72 De ello se desprende que el derecho a deducción es, en principio, aplicable en toda la cadena de entregas de bienes y de prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos que actúan como tales para las necesidades de las actividades económicas de otros sujetos pasivos (véanse, en particular, las sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 52, así como Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 45).

73 Ahora bien, no puede excluirse que el hecho de no considerar sujeto pasivo a un organismo de Derecho público que desarrolla ciertas actividades u operaciones, obstaculizando así el ejercicio de dicho derecho a la deducción del IVA, pueda repercutir en la cadena de entregas de bienes y de prestaciones de servicios en perjuicio de sujetos pasivos que operen en el sector privado.

74 En efecto, en el asunto principal, tal como se ha puesto de manifiesto en los apartados 17 a 21 de la presente sentencia, el hecho de que la IHK no sea considera sujeto pasivo impide que Salix, persona jurídica de Derecho privado, se beneficie del derecho a la deducción del IVA soportado.

75 Se deduce de las consideraciones anteriores que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se aplica igualmente a las distorsiones graves de la competencia en perjuicio de organismos de Derecho público.

76 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público deben considerarse sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, no sólo cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos en virtud de los párrafos primero o cuarto de dicha disposición dé lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de sus competidores privados, sino también cuando de lugar a tales distorsiones en su propio perjuicio.

**Costas**

77 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **Los Estados miembros deben establecer una disposición expresa para poder invocar la facultad establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo cuarto 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, según la cual determinadas actividades de organismos de Derecho público, exentas de impuesto en virtud de los artículos 13 o 28 de dicha Directiva, se considerarán actividades de la autoridad pública.**

2) **El artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público deben considerarse sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, no sólo cuando el hecho de no considerarlos sujetos pasivos en virtud de los párrafos primero o cuarto de dicha disposición dé lugar a distorsiones graves de la competencia en perjuicio de sus competidores privados, sino también cuando dé lugar a tales distorsiones en su propio perjuicio.**

Firmas