CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. M. POIARES MADURO
presentadas el 9 de julio de 2009 [1]

1. El presente asunto versa sobre la interpretación del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA. [2] El órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si determinadas operaciones financieras llevadas a cabo por un partido político constituyen actividades económicas a efectos de dicha Directiva.

I. Hechos y cuestiones prejudiciales planteadas

2. La recurrente en el procedimiento principal es la Organización regional de Carintia del Sozialdemokratische Partei Österreichs (Partido Socialdemócrata Austriaco; en lo sucesivo, «SPÖ»). Dicha organización regional se compone de diferentes organizaciones de distrito y organizaciones locales. La organización regional y las diferentes organizaciones de distrito gozan de personalidad jurídica propia; por el contrario, las organizaciones locales carecen de personalidad jurídica.

3. Entre 1998 y 2004 la recurrente organizó para las organizaciones inferiores del partido diversas actividades en los ámbitos de la promoción y la publicidad con motivo de varias elecciones celebradas en Austria. En esencia, la recurrente actuó de forma similar a una cooperativa de compras, adquiriendo material publicitario, que más tarde puso a disposición de las organizaciones de distrito y locales, emitiendo las correspondientes facturas. La recurrente organizó asimismo el baile anual del partido. Estas actividades se describían como «publicidad exterior», frente a las actividades de formación de los funcionarios del partido, a las que se calificaba como «publicidad interior». El presente asunto se refiere únicamente a la «publicidad exterior».

4. En sus declaraciones de impuestos, el SPÖ declaró diversos importes como facturación sujeta al impuesto sobre el valor añadido en relación con la «publicidad exterior» y solicitó la deducción del correspondiente impuesto soportado. Surgió una controversia entre el SPÖ y las autoridades tributarias con respecto al extremo de si, al llevar a cabo actividades de publicidad exterior para las organizaciones inferiores del partido había de considerarse, con arreglo a la Sexta Directiva sobre el IVA, que la recurrente es un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva, quedando por lo tanto facultada para deducir los importes correspondientes al impuesto sobre el valor añadido soportado. La Finanzamt Klagenfurt (Oficina de Hacienda de Klagenfurt) estimó que el SPÖ no podía ser considerado un sujeto pasivo a efectos de la Directiva. El SPÖ interpuso recurso ante el Unabhängiger Finanzsenat (Tribunal tributario independiente), Klagenfurt, que planteó al Tribunal

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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).

de Justicia las ocho cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, 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 (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), en el sentido de que la "publicidad exterior" de la organización regional de un partido político jurídicamente autónoma, consistente en servicios de promoción, información, organización de actividades del partido, suministro de material publicitario a las organizaciones de distrito así como la organización y celebración de un baile anual del partido (baile del SPÖ) debe considerarse una actividad económica cuando se obtienen ingresos de la subsiguiente repercusión (parcial) de los costes derivados de la "publicidad exterior" en los demás organismos jurídicamente independientes del partido (organizaciones de distrito, etc.) así como de la venta de entradas para el baile organizado?

2) ¿Constituye un impedimento para la existencia de una "actividad económica" en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva que las actividades mencionadas en la primera cuestión "repercutan" sobre la organización regional del partido y, por ende, también resulten beneficiosas para la misma? Es natural que en el marco de estas actividades, también se haga publicidad del partido en sí y de su ideología y objetivos políticos que, aunque no sea el aspecto prioritario, sí se realiza al menos con un carácter secundario inevitable.

3) ¿Puede seguir hablándose de una "actividad económica" en el sentido anteriormente mencionado cuando los gastos ocasionados con la "publicidad exterior" sobrepasan con carácter permanente los ingresos obtenidos con la repercusión de los costes y con la organización del baile?

4) ¿Existe una "actividad económica" también cuando la repercusión de los costes no se lleva a cabo según criterios económicos inmediatamente reconocibles (como, por ejemplo, la asignación de los costes a su causante o beneficiario) sino que se deja al arbitrio de la organización jerárquicamente inferior si asumen parte de los costes originados a las organizaciones regionales del partido, y en su caso, en qué medida?

5) ¿Existe una "actividad económica" también cuando la repercusión de los costes de los servicios de publicidad a las organizaciones jerárquicamente inferiores tiene lugar en forma de contribución proporcional, cuya cuantía depende, por un lado, del número de afiliados en la respectiva organización inferior y, por otro, del número de diputados procedentes de sus filas?

6) ¿Deben tenerse en cuenta como ventajas económicas las subvenciones públicas no

sujetas al impuesto sobre el valor añadido [como, por ejemplo, las cantidades destinadas al fomento de los partidos políticos según la Kärntner Parteienförderungsgesezt (Ley de Carintia de financiación de los partidos políticos)] al determinar si existe una actividad económica?

7) En caso de que la denominada "publicidad exterior" considerada aisladamente constituya una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, ¿se opone a la calificación de esta actividad como "actividad económica" el hecho de que las actividades de promoción y publicidad electoral constituyen un elemento esencial de las actividades políticas de los partidos políticos y son además una *conditio sine qua non* para la realización de sus objetivos y sus programas políticos?

8) ¿Son equiparables por su naturaleza o por su contenido las actividades llevadas a cabo por la recurrente y calificadas de "publicidad exterior" a las actividades llevadas a cabo por las oficinas comerciales de publicidad en el sentido del anexo D (apartado 10) de la Sexta Directiva? En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión y a la luz de la estructura de ingresos y gastos en el período de tiempo relevante para el recurso, ¿puede calificarse de "insignificante" el alcance de las actividades realizadas?»

II. Análisis

5. El artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA establece:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. 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.

2. Las importaciones de bienes.»

6. El artículo 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA dispone:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[…]

5. 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.

[…]»

7. El extremo que debe dilucidar el Tribunal de Justicia es el de si la publicidad exterior realizada por la organización regional de Carintia del SPÖ constituye una «actividad económica» en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva sobre el IVA, convirtiendo a esta organización en «sujeto pasivo» a efectos de dicha Directiva. En caso afirmativo, la organización regional de Carintia podrá reclamar el derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 17 de la Directiva. De no ser así, no podrá realizarse dicha reclamación.

8. Del propio tenor de las disposiciones pertinentes se desprende que debe darse una interpretación amplia al término «actividades económicas». Como señaló el Tribunal de Justicia en el asunto T-Mobile Austria y otros, es muy amplio el «ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta». [3] Por tanto, están comprendidas dentro del ámbito del artículo 4 «todas las fases de la producción, la distribución y la prestación de servicios». [4]

9. No obstante, las actividades relacionadas en el artículo 4, apartado 2, únicamente pueden ser consideradas adecuadamente «actividades económicas», lo que convierte a quienes las realice en «sujeto pasivo», cuando

3 — Sentencia de 26 de junio de 2007 (C-284/04. Rec. p. I-5189), apartado 35. Véase también la sentencia de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751), apartado 47.

4 — Sentencia de 26 de junio de 2003, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 42.

vayan destinadas a la obtención de ingresos continuados en el tiempo. [5] De ello se deduce que si una actividad tan solo produce ingresos ocasionalmente, o no produce ingresos en absoluto, la persona que realice esa actividad no puede ser considerada un «sujeto pasivo» con derecho a deducir el impuesto soportado.

10. Asimismo, el artículo 2 de la Sexta Directiva sobre el IVA establece que estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso». Que la operación concreta se haya realizado a título oneroso constituye un requisito previo para que le sea de aplicación el IVA. Dicha disposición forma parte del título II, que delimita el ámbito de aplicación de la Directiva en su conjunto. Por tanto, la interpretación de todas las demás disposiciones de la Directiva ha de tener como trasfondo lo dispuesto en su artículo 2. Estoy de acuerdo con el Finanzamt Klagenfurt, el Gobierno griego y la Comisión, en que el suministro de servicios que no se realice a título oneroso no constituye una «actividad económica» a efectos del artículo 4 de la Directiva.

11. Lo primero que hay que señalar es que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para que un suministro de servicios sea gravable debe haber «una relación directa» entre el servicio prestado «y el contravalor recibido». [6] Además, el Tribunal de Justicia ya ha examinado el efecto del requisito de la contraprestación sobre el suministro de servicios de información y publicidad. El asunto Hong-Kong Trade [7] versaba sobre la negativa de la administración tributaria holandesa a reconocer a la oficina del Hong Kong Trade Development Council en los Países Bajos como sujeto pasivo. Dicha oficina proporcionaba a los empresarios información gratuita sobre Hong Kong y las oportunidades de negocio con empresas de Hong Kong. El Tribunal de Justicia estimó que no podía considerarse a la oficina un sujeto pasivo, dado que no obtenía ingresos del suministro de información. El Tribunal de Justicia declaró que, «cuando la actividad de un prestador de servicios consiste en proporcionar, exclusivamente, prestaciones sin contraprestación directa, no existe base imponible y, en consecuencia, dichas prestaciones gratuitas no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. El prestador, en este supuesto, debe asimilarse a un consumidor final [...] En efecto, el vínculo que le une al beneficiario del bien o servicio no está comprendido en una categoría contractual que pueda someterse a una armonización fiscal [...]; en estas circunstancias, las prestaciones gratuitas, por su naturaleza, se diferencian de las operaciones imponibles, que implican, en el marco del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, la estipulación de un precio o de un contravalor». [8]

12. La cuestión del suministro de servicios de publicidad centralizados fue planteada al Tribunal de Justicia en el asunto Apple and Pear Development Council. [9] El Council era un organismo público cuyas funciones se referían a la publicidad, la promoción y la mejora de la calidad de las manzanas y peras producidas en Inglaterra y País de Gales. Los

5 — Sentencia de 4 de diciembre de 1990, van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 18; sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295), apartado 48; T-Mobile Austria y otros, citada en la nota 3, apartado 38.

6 — Sentencia de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (C-154/80, Rec. p. 445), apartado 12; sentencia de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (C-230/87, Rec. p. 6365), apartado 11.

7 — Sentencia de 1 de abril de 1982 (89/81, Rec. p. 1277).

8 — *Ibidem*, apartado 10.

9 — Sentencia de 8 de marzo de 1988 (102/86, Rec. p. 1443).

fondos de que disponía procedían de una exacción anual obligatoria impuesta a los productores de manzanas y peras cuyo tipo no podía exceder bien de un determinado límite por hectárea plantada de manzanos o perales o bien de un determinado límite fijado por grupo de 50 manzanos o perales plantados en el terreno de un productor. El Tribunal de Justicia señaló que las funciones del Council afectaban a los intereses comunes de los productores y que los beneficios que se derivan de su actividad publicitaria benefician al conjunto del sector considerado; los productores individuales obtenían esos beneficios tan sólo de manera indirecta. Además, no existía relación entre el nivel de los beneficios que los productores individuales obtenían de los servicios prestados y el importe de las exacciones obligatorias que debían pagar al Council. Las exacciones, impuestas como obligaciones no contractuales sino legales, son exigibles del productor individual con independencia de que éste se haya beneficiado efectivamente de la actividad publicitaria realizada por el Council. El Tribunal de Justicia declaró que las actividades del Council «no constituyen "prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso"». [10]

13. El Tribunal de Justicia explicó el efecto combinado de los asuntos anteriores en el asunto Tolsma. [11] El demandante en el procedimiento principal, Sr. Tolsma, era un músico callejero que recogía donativos de los viandantes. Las autoridades tributarias holandesas gravaron con IVA esta actividad. El Sr. Tolsma alegó que los donativos no estaban sujetos al IVA, ya que los viandantes efectuaban voluntariamente estas aportaciones, cuyo importe decidían por sí solos. Las autoridades tributarias consideraron que existía un vínculo directo entre el servicio prestado y las cantidades percibidas, de manera que su actividad constituía una prestación de servicios efectuada a título oneroso. El Tribunal de Justicia declaró que «una prestación de servicios sólo se realiza "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». [12]

14. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala en la resolución de remisión que entre 1998 y 2003 la organización regional del SPÖ facturó gastos de servicios de promoción y publicidad a las organizaciones de distrito y locales del partido de manera limitada. No existían criterios claros para el cálculo de los gastos y al parecer las organizaciones inferiores del partido eran libres de decidir –según sus recursos financieros– si contribuían a los gastos de la organización regional. Está claro que el SPÖ no tenía normas internas del partido que regulasen la manera en que se cargaban dichos servicios. La situación cambió algo en 2004. A partir de este año, ciertos servicios publicitarios se facturaron a las organizaciones de distrito en forma de «gastos de publicidad», cuyo importe venía determinado por el número de afiliados en la respectiva organización de distrito y por el número de diputados procedentes de sus filas. Este dinero cubría tan solo una parte limitada

10 — *Ibidem,* apartado 17.

11 — Sentencia de 3 de marzo de 1994 (C-16/93, Rec. p. I-743).

12 — *Ibidem,* apartado 14.

de los gastos efectuados por la organización regional del SPÖ que tenía pérdidas permanentes resultantes de sus actividades publicitarias y promocionales.

15. Pienso que está claro que el presente asunto es análogo a los asuntos Hong-Kong Trade, Apple and Pear Development Council y Tolsma. Por lo que respecta al período comprendido entre 1998 y 2003, no existía ningún sistema de repercusión regular de gastos de publicidad en las organizaciones de distrito y locales; estas organizaciones no estaban obligadas, ni contractualmente ni de otra manera, a realizar contribuciones; si decidían hacerlo, era a ellas a quienes correspondía determinar, de acuerdo con su situación económica, la cuantía de la contribución. Tal arreglo constituye un suministro de servicios sin contraprestación directa.

16. El sistema introducido en 2004, en esencia, no es diferente en ningún aspecto relevante. No se da una reciprocidad: las organizaciones inferiores no pagan realmente por los servicios que reciben, ya que el valor de las contribuciones que pagan a la organización regional no se corresponde con el valor real de sus servicios de publicidad y promoción; y las contribuciones se calculaban en función de un tipo fijo, sobre la base del número de los miembros del partido de un determinado distrito y del número de diputados procedentes de sus filas. Por ello, la organización regional registró pérdidas considerables y permanentes. Además, la publicidad generada por las actividades de la organización regional beneficiaban al partido en su conjunto; los beneficios que pudieran percibir las organizaciones de distrito y locales no eran individuales y directos, sino accesorios e indirectos.

17. Por último, hay que hacer una puntualización acerca del carácter de la publicidad y la promoción en el presente asunto. Como adujeron el Finanzamt Klagenfurt y el Gobierno griego correctamente, es éste un caso típico de mensaje político. Los partidos políticos no realizan campañas de publicidad y promoción para obtener ingresos sino para que el público conozca sus ideas. Dichas campañas desempeñan una función clave dentro del sistema de democracia representativa y las actividades de contacto que organizan forman parte de las funciones que llevan a cabo como agentes dentro de ese sistema. Todo elemento financiero vinculado a la publicidad de los partidos está supeditado al carácter político de dicha publicidad. Cuando la organización regional del SPÖ llevaba a cabo actividades de «publicidad exterior» para sus organizaciones inferiores en relación con varias elecciones celebradas en Austria (consejos municipales, cámaras legislativas regionales, consejo nacional austriaco y presidencia federal), no actuaba como un agente económico movido por consideraciones económicas sino como una organización política que aspiraba a una victoria electoral.

18. Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que el SPÖ recibió fondos del Estado con arreglo a la legislación austriaca

sobre financiación de los partidos políticos. Dichos ingresos no constituyen rentas generadas por una actividad económica; en un sistema democrático, los partidos reciben fondos públicos para que puedan llevar a cabo sus funciones políticas en beneficio de los ciudadanos. En efecto, la existencia de fondos públicos viene a reforzar la tesis de que las actividades publicitarias de la recurrente no son actividades económicas realizadas a título oneroso. El Estado austriaco dotó de fondos al SPÖ precisamente porque no es un agente económico ordinario sino un grupo político cuyas prioridades son diferentes a las de una empresa comercial. En consecuencia, no existen motivos para comparar a la recurrente con una agencia publicitaria comercial que, por su propia naturaleza, es un negocio publicitario que busca un rendimiento económico. Por el contrario –si se me permite la ironía– sería inapropiado en general que un partido político llevase a cabo actividades políticas con la finalidad de obtener un beneficio económico: normalmente, ello se consideraría corrupción.

19. Dicho esto, quisiera puntualizar que pueden existir circunstancias en las que un partido político realice actividades económicas que sean de carácter comercial, suministrando bienes o servicios a título oneroso. En la vista, el Gobierno griego proporcionó ejemplos de un partido que había abierto y regentado una tienda en la que se vendían productos ecológicos y otra que realizaba ventas a empresas que tenían espacios publicitarios en sus publicaciones. Creo que ambas actividades son «actividades económicas» a efectos de la Directiva y convierten al partido en «sujeto pasivo» sometido al IVA. Pero las actividades de «publicidad exterior» de la organización regional del SPÖ no constituyen ese tipo de actividades.

III. Conclusión

20. Propongo, por tanto, que el Tribunal de Justicia declare, en respuesta a las cuestiones planteadas, que el artículo 4, apartado 1, 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 la «publicidad exterior» de la organización regional de un partido político jurídicamente autónoma, consistente en servicios de promoción, información, organización de actividades del partido, suministro de material publicitario a las organizaciones de distrito así como la organización y celebración de un baile anual del partido no debe considerarse una

actividad económica cuando se obtienen ingresos de la subsiguiente repercusión (parcial) de los costes derivados de la «publicidad exterior» en los demás organismos jurídicamente independientes del partido (organizaciones de distrito, etc.) así como de la venta de entradas para el baile organizado. Dicha organización regional no está en una situación comparable a la de una agencia de publicidad comercial.

Además, las subvenciones públicas al partido político realizadas con arreglo a la Ley nacional de financiación de los partidos políticos no son ventajas económicas que conviertan la actividad correspondiente en una «actividad económica» a efectos de la Sexta Directiva sobre el IVA.