CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CARL OTTO LENZ presentadas el 12 de febrero de 1987 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

A. Los hechos

1. El recurso por incumplimiento que hoy examinamos plantea la cuestión de si el Reino de los Países Bajos, parte demandada, está obligado, en virtud del Derecho comunitario, a someter al IVA las funciones públicas ejercidas por los notarios y los gerechtsdeurwaarders (agentes de notificaciones y ejecuciones).

2. La Comisión de las Comunidades Europeas, parte demandante, estima que el hecho de que la parte demandada no someta estas profesiones al IVA infringe la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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. [1] La parte demandante estima que los servicios prestados por los notarios y los gerechtsdeurwaarders son una «actividad económica» a efectos de la Sexta Directiva, que define este concepto de manera autónoma.

3. La *parte demandante solicita* al Tribunal de Justicia que:

— declare que la parte demandada, al no someter al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades jurídicas ejercidas a título oneroso por los notarios y los gerechtsdeurwaarders, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario; y en concreto, del artículo 2, de los apartados 1, 2 y 4 del artículo 4 y del artículo 5 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977;

— condene en costas a la parte demandada.

4. La *parte demandada solicita* al Tribunal que desestime el recurso y condene en costas a la parte demandante.

5. Resulta evidente, en opinión de la parte demandada, a la vista de la organización legal de las profesiones de notario y de gerechtsdeurwaarder así como de las competencias de éstos, que las actividades propias de estas profesiones consisten en actos oficiales ejecutados por un organismo público por motivos de interés general. Semejantes actividades no encajan en el concepto de actividad económica, puesto que no les son aplicables las leyes normales de la economía.

6. Alega la parte demandada, con carácter subsidiario, que la excepción contenida en el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, que exceptúa de la sujeción al IVA a los Estados, las regiones, los municipios y demás organismos de Derecho público, se aplica, de la misma manera, a los actos de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders ejecutados en el ejercicio de sus funciones.

7. Las partes han expuesto en la vista oral que en los Países Bajos la actividad de los abogados está sometida al IVA.

8. Las actividades de los notarios y equivalentes de los gerechtsdeurwaarders están sometidas al IVA en todos los Estados miembros en los que estas actividades las ejercen particulares independientes, con excepción de Bélgica. [2]

* Traducido del alemán.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

2 — No se ha ofrecido indicación alguna de la situación existente en Grecia, en donde las Directivas en materia de impuestos sobre el volumen de negocios sólo se aplican a partir del 1 de enero de 1986 (Decimoquinta Directiva 83/648 del Consejo, de 19 de diciembre de 1983; DO L 360, p. 49; EE 09/01, p. 165).

9. Los actos que constituyen el objeto del presente litigio, ejecutados por los notarios y gerechtsdeurwaarders neerlandeses, no se tienen en cuenta en el cálculo de la parte del IVA que debe asignarse a las Comunidades Europeas en concepto de recursos propios. El Reino de Bélgica, por su parte, compensa a la Comunidad por las operaciones de los notarios y gerechtsdeurwaarders no sujetas al IVA en Bélgica.

10. Volveremos a referirnos en estas conclusiones a otras observaciones de las partes, cuando ello sea necesario. En lo restante, nos remitimos al informe para la vista.

B. Conclusiones

11. Examinaremos en primer lugar la cuestión de si las prestaciones de servicios de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders, objeto del litigio, entran dentro del ámbito de aplicación del sistema común del IVA. Acto seguido, abordaremos la cuestión de si las profesiones aludidas pueden considerarse organismos de Derecho público y, por lo tanto, no sujetas al impuesto de que se trata. Trataremos finalmente el problema relativo a si, al amparo de la letra *b* del apartado 3 del artículo 28, y cuando menos durante un período transitorio, la parte demandada podía continuar dejando exentas del IVA las *prestaciones* de servicios objeto del litigio.

El ámbito de aplicación del IVA

12. A tenor de lo previsto en el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido «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».

13. Conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualquiera que sean los fines o los resultados de esta actividad.

14. El apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva considera como actividades económicas «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas».

15. En virtud del apartado 4 del artículo 4, el término «con carácter independiente» excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas, en la medida en que estén vinculados a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree vínculos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

a) 16. Para la *parte demandante* no cabe la menor duda de que las prestaciones de servicios de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders son actividades económicas en el sentido propio del apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Estima dicha parte que esta disposición exige el ejercicio, no de una actividad lucrativa o sujeta a las leyes del mercado, sino tan sólo de una actividad permanente ejercida a título oneroso. Al igual que las prestaciones de servicios de abogados y médicos, las correspondientes a los notarios y gerechtsdeurwaarders no pueden quedar exentas del IVA por implicar el ejercicio de la potestad pública. En efecto, ni los notarios ni los gerechtsdeurwaarders pueden asimilarse a los Secretarios de los Tribunales o a los funcionarios encargados de la recaudación de tributos, puesto que éstos son funcionarios o agentes del Estado o de otros organismos públicos y prestan servicios por cuenta de su empleador, y bajo la autoridad de éste. Por el contrario, los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen sus actividades por cuenta propia, con carácter independiente y bajo su exclusiva responsabilidad jurídica. Aun cuando las profesiones que nos ocupan estén sujetas al control de las autoridades estatales, lo cual las

hace asemejarse a otras categorías de sujetos pasivos, dichas profesiones, sin embargo, no se sitúan en una relación de subordinación respecto a un empleador, como sería el caso si ejerciesen sus atribuciones en tanto que organismos públicos.

17. La *parte demandada* invoca, en primer lugar, la posición de particular independencia inherente a las profesiones de notario y de gerechtsdeurwaarder, que data de una época en la que aún no se había desarrollado la función de la persona jurídica de Derecho público. Estima dicha parte que un estudio de las atribuciones de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders, así como de la organización legal de dichas profesiones, muestra que sus actividades consisten en actos oficiales ejecutados por un organismo público por motivos de interés general.

18. Para examinar si una prestación de servicios puede considerarse una actividad económica, hay que atender a la naturaleza de la prestación, y no a la forma organizativa con arreglo a la cual se efectúa la prestación de que se trata. En cualquier caso, si las leyes normales de la economía no se aplican a dicha actividad, si la remuneración de ésta se establece por ley y si la prestación no constituyera para el ciudadano una verdadera prestación de servicios, de suerte que este último debe recurrir obligatoriamente a dicha prestación por motivos de interés general, difícilmente podremos encontrarnos ante una actividad económica.

b) 19. En lo relativo al ámbito de aplicación del IVA, procede recordar que, a tenor de lo previsto en el apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, están, en principio, sujetas al IVA, todas 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. Esta formulación general aboga en favor de un ámbito de aplicación amplio y generalizado del IVA. Los considerandos de la Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,[3] contenían ya un indicio en este sentido:

«Un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios [...]»

20. Procede observar a este respecto que, en aplicación de la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades,[4] el presupuesto de las Comunidades, sin perjuicio de otros ingresos, se financia íntegramente por recursos propios de las Comunidades. Estos recursos comprenden, en especial, el Impuesto sobre el Valor Añadido, obtenido mediante la aplicación de un tipo común a una base imponible que se determina de manera uniforme y con arreglo a normas comunitarias.

21. Puesto que, por lo tanto, el IVA debe percibirse de la forma más extensa posible, no puede interpretarse el término «actividades económicas» contemplado por el artículo 4 tan restrictivamente como pretende la parte demandada. Aun cuando el artículo 4 no defina el concepto de actividades económicas de una manera completa, resulta evidente, sin embargo, que esta disposición sólo puede estar haciendo referencia a una acepción muy amplia del término «actividades económicas»; así lo prueban los ejem-

3 — DO 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3.

4 — DO 1970, L 94, p. 19.

plos enumerados en el apartado 2 que constituyen, todos, actividades económicas.

22. Por lo tanto, para encajar dentro del ámbito de aplicación del IVA no es necesario que las prestaciones de servicios se orienten esencial o exclusivamente hacia el funcionamiento del mercado o hacia la esfera económica; basta con que se encuentren concretamente vinculadas a la vida económica de alguna manera.

23. Por esta razón, tampoco puede extraerse conclusión alguna del hecho de que las actividades propias de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders se regulan o establecen mediante ley. Lo mismo ocurre, por ejemplo, con los abogados y los peritos contables, de cuya actividad no cabe duda alguna de que está gravada por el IVA.

24. Sin embargo, el hecho decisivo es que la Sexta Directiva relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios se refiere expresamente a este problema en el apartado 1 de su artículo 6, en donde se establece que una prestación de servicios puede consistir, entre otras,

«en la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública, o en su nombre, o en los términos previstos por la ley».

25. Con arreglo a estos criterios, debe concluirse que las actividades de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders en los Países Bajos están íntegramente sometidas al IVA.

26. Si bien es cierto que a los notarios y a los gerechtsdeurwaarders los nombra el Estado, y que es el Estado el que regula y controla su actividad, hay que tener presente, sin embargo, que ejercen dicha actividad con plena independencia, sin integrarse en la administración pública. Ambos ejercen su actividad por cuenta propia y, en particular, ellos mismos perciben las tasas y retribuciones a que tienen derecho. Ambos ejercen su actividad en un despacho individual o asociados con otros y, por lo que respecta a esta actividad, no se diferencian, en lo esencial, ni de los abogados, ni de los peritos contables o asesores fiscales. El fin que persigue el ejercicio de su profesión es la obtención de beneficios por cuenta propia; beneficios con los que pueda hacer frente a sus gastos y asegurarse unos ingresos. Precisamente con este fin es con el que prestan servicios a terceros bajo su exclusiva responsabilidad y, por lo tanto, con carácter independiente, en el sentido propio del artículo 4 de la Sexta Directiva.

27. Por lo tanto, los notarios y los gerechtsdeurwaarders, que ejercen su actividad con carácter independiente, entran dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que son sujetos pasivos, a tenor de lo previsto en el apartado 1 del artículo 2 y en los apartados 1 y 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, en materia de impuestos sobre el volumen de negocios.

La exención otorgada a los organismos públicos

28. Es preciso examinar ahora si los notarios y los gerechtsdeurwaarders neerlandeses, como consecuencia de una eventual aplicación en su favor de la excepción del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, podrían considerarse no sujetos por las actividades que ejercen por mandato legal.

29. Sobre el punto que nos ocupa, el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva 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 ac-

tividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.»

a) 30. En opinión de la parte demandante, el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva no persigue el objetivo de que queden excluidos del IVA todos los actos ligados al ejercicio de la autoridad pública, sino únicamente aquéllos de entre éstos ligados a las competencias y atribuciones de los Estados y otros organismos de Derecho público en el ámbito de la administración general, de la justicia, de la seguridad y de la defensa nacional.

31. No pueden considerarse ligados al ejercicio de la potestad pública aquellas actividades que, por su propia naturaleza, son ejercidas por empresarios independientes que persiguen un fin lucrativo o por miembros de profesiones liberales que perciben honorarios de sus mandantes. Los particulares que ejercen dichas actividades no coinciden con la definición de organismo de Derecho público.

32. El mismo principio de que el IVA debe ser un impuesto global y general sobre el consumo hace necesaria una interpretación restrictiva del concepto de acto ejecutado en calidad de autoridad pública.

33. Estima la parte demandada que, entre las actividades reservadas a la administración o a los organismos de Derecho público, es preciso distinguir entre las actividades económicas que responden a las necesidades reales de los consumidores, y los servicios públicos a los que, por mandato legal y por motivos de interés general, deben recurrir obligatoriamente los usuarios y por los que, de conformidad con las disposiciones legales, se establece una tasa global. Es preciso interpretar el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva en función de la naturaleza de las actividades ejercidas, y no en función de su apariencia exterior.

34. El concepto de organismo de Derecho público hace referencia a todos los organismos públicos que, bajo cualquier forma, existen en los distintos Estados miembros. La autonomía y la falta de dependencia jerárquica de que disfruta un organismo de este tipo no impiden la aplicación del apartado 5 del artículo 4. El anexo D a la Sexta Directiva, a la que se remite el párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4, grava con el IVA determinadas actividades a menudo ejercidas por organismos jurídicamente independientes en el seno de la administración pública. Por otra parte, el último párrafo del apartado 5 del artículo 4 autoriza a los Estados miembros a considerar actividades de la autoridad pública determinadas actividades enumeradas en el artículo 13, aunque sean ejercidas por organismos jurídicamente independientes. La afirmación de que los notarios y los gerechtsdeurwaarders ejercen sus funciones en concepto de particulares, desconoce el hecho de que éstos desempeñan un cargo oficial, habiéndoseles conferido el ejercicio de competencias y atribuciones esenciales en el ámbito de la administración de Justicia.

b) 35. Conviene una vez más que, para poder interpretar en sus justos términos el apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, recordemos los considerandos de la Primera Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, a tenor de los cuales, un sistema de Impuesto sobre el Valor Añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios. Procede recordar, por otra parte, el decimoprimer considerando de la Sexta Directiva, en virtud del cual es preciso establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de manera uniforme en todos los Estados miembros.

36. Las exenciones que, en concreto, prevén los artículos 13 y 28 de dicha Sexta Directiva comprenden toda una serie de actividades ejercidas por organismos de Derecho público; de lo que se deriva que el Estado y otros organismos de Derecho público quedan exentos, no por principio, sino únicamente como consecuencia de las actividades por ellos realizadas en calidad de autoridades públicas. [5]

37. Por lo tanto, un órgano investido de potestad pública sólo queda exento del impuesto cuando actúa en calidad de autoridad pública en el sentido estricto del término. Por el contrario, el órgano investido de potestad pública debe considerarse sujeto pasivo a partir del momento en que su actividad de autoridad pública pudiera conducir, si no se le reconociera la condición de sujeto pasivo, a distorsiones de la competencia de una cierta importancia.

38. Por lo tanto, la Sexta Directiva, al abrir la posibilidad de tratar a los propios organismos de Derecho público como sujetos pasivos cuando la situación competitiva lo exige, tiende a ampliar el círculo de sujetos pasivos y, por la misma razón, el ámbito de aplicación del IVA. Por el contrario, la Sexta Directiva no prevé exención alguna para aquellas operaciones normalmente gravadas por el impuesto y que son realizadas por particulares, cuando estos últimos desempeñan funciones que, por su naturaleza, se asemejan a la actividad de la potestad pública. Esta tendencia fundamental al establecimiento de un sistema impositivo lo más general posible induce a pensar que el impuesto debe percibirse igualmente en los casos límites o dudosos.

39. Llegados a este punto, procede recordar que el propio tenor de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva en materia de impuestos sobre el volumen de negocios sólo excluye restrictivamente la aplicación del IVA a la potestad pública. Solamente un determinado número de actividades de las autoridades públicas quedan exentas del IVA, no el conjunto de ellas. Por añadidura, las referidas actividades de las autoridades públicas pueden quedar gravadas por el IVA cuando ello sea necesario para paliar eventuales distorsiones de la competencia de una cierta importancia.

40. Teniendo presente lo que acabamos de decir, y puesto que no puede discutirse que las excepciones del artículo 2 de la Sexta Directiva deben interpretarse, por principio, restrictivamente, no existe posibilidad alguna de interpretar ampliamente la excepción del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva, aplicándola a los particulares que ejercen una actividad económica privada, aun en el supuesto de que, en parte, éstos desempeñen funciones públicas o realicen una determinada actividad por motivos de interés general.

41. En la medida en que, en los Países Bajos, las profesiones de notario y de gerechtsdeurwaarder se ejercen por particulares que ajustan su actuación a las modalidades de la economía privada, puesto que dichas profesiones no se constituyen bajo la forma de organismos de Derecho público, no existe razón alguna para considerar que los notarios y los gerechtsdeurwaarders no son sujetos pasivos en el sentido propio del artículo 4 de la Sexta Directiva.

42. No hay por qué recurrir necesariamente a la excepción del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Como muestra la práctica belga, a la que se ha aludido durante la vista oral, era perfectamente posible, por lo menos cuando se aprobó la Directiva, y al amparo de una lectura conjunta de la letra *b* del apartado 3 del artículo 28, y del anexo F, punto 2, seguir dejando exenta del impuesto sobre el volumen de negocios la actividad de los notarios y de los gerechtsdeurwaarders.

5 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1985, asunto 107/84, Comisión de las Comunidades Europeas/República Federal de Alemania, Rec. 1985, p. 2663, apartado 15.

43. Ahora bien, habiendo alegado que los notarios y los gerechtsdeurwaarders no debían considerarse sujetos pasivos por razón de las funciones públicas por ellos ejercidas, la parte demandada ni ha invocado ni ha aplicado esta normativa. Pero sobre todo, dicha parte, como ella misma ha reconocido durante la vista oral, no ha deducido las consecuencias que se derivan de la aplicación de la disposición transitoria del artículo 28 de la Sexta Directiva: en efecto, a tenor de lo previsto en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento nº 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, sobre la aplicación, a los recursos propios que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Decisión de 21 de abril de 1970 relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de la Comunidad,[6] para la determinación de los recursos del IVA deberán tenerse en cuenta las operaciones que los Estados miembros continúen considerando exentas en virtud de la letra *b* del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva. Dicho con otras palabras, al igual que el Reino de Bélgica, la parte demandada hubiera debido tomar en consideración los actos «oficiales» ejecutados por los notarios y los gerechtsdeurwaarders para el cálculo y pago de los recursos propios de las Comunidades. Ahora bien, no cabe duda alguna de que no ha obrado así.

44. El artículo 28 no es aplicable al caso de autos, puesto que la parte demandada, ni lo ha invocado ni ha deducido las consecuencias que se derivan de dicha disposición.

C. Conclusiones

45. En definitiva, proponemos a este Tribunal que estime el recurso interpuesto por la parte demandante y condene en costas a la parte demandada.

6 — Reglamento nº 2892/77 del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, DO L 336, p. 8; EE 01/02, p. 83.