

Asunto C-430/04

Finanzamt Eisleben

contra

Feuerbestattungsverein Halle eV

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA — Posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo — Actividades que ejerce un sujeto pasivo privado en competencia con una autoridad pública — Organismo de Derecho público — No sujeción al impuesto en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas»

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 8 de junio de 2006

Sumario de la sentencia

1. *Actos de las instituciones — Directivas — Efecto directo — Alcance*

(Art. 249 CE, párr. 3)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sujetos pasivos*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 4, ap. 5, párr. 2)

1. Los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado miembro de que se trate, las disposiciones de una directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue.

(véase el apartado 29)

2. Un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en el marco de un litigio entre un particular y la administración tributaria nacional. En efecto, en la medida en que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva determina claramente los organismos y las actividades a los que se aplica la regla de la no sujeción, dicha disposición responde a los criterios del efecto directo.

(véanse los apartados 30 y 32 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 8 de junio de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo – Actividades que ejerce un sujeto pasivo privado en competencia con una autoridad pública – Organismo de Derecho público – No sujeción al impuesto en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas»

En el asunto C-430/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 8 de julio de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de octubre de 2004, en el procedimiento entre

Finanzamt Eisleben

y

Feuerbestattungsverein Halle eV,

en el que participa:

Lutherstadt Eisleben,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J. Makarczyk (Ponente), R. Schintgen, G. Arestis y J. Klučka, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Feuerbestattungsverein Halle eV, por el Sr. C. Ramme, Rechtsanwalt;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y K. Gross, en calidad de agentes;

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, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Finanzamt Eisleben (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Feuerbestattungsverein Halle eV (en lo sucesivo, «Feuerbestattungsverein») acerca de la negativa a divulgar información fiscal relativa al municipio de Lutherstadt Eisleben, que es la parte coadyuvante en el procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente.

Marco jurídico

La Sexta Directiva

3 A tenor del artículo 4, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva:

«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.»

La normativa nacional

4 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz) dispone:

«1) Estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal [...]

5 A tenor del artículo 2, apartados 1 y 3, de la Ley del Impuesto sobre el volumen de negocios:

«1) Se entiende por empresario a quien ejerce de manera autónoma una actividad industrial, comercial o profesional [...]

[...]

3) Se considerará que las personas jurídicas de Derecho público sólo ejercen una actividad industrial, comercial o profesional en el marco de sus actividades de carácter mercantil [...] y sus actividades agrícolas o forestales.»

6 El artículo 30 del Código Tributario de 1977 (Abgabenordnung 1977, en lo sucesivo, «AO») dispone:

«1) Los titulares de cargos públicos deberán mantener el secreto tributario.

2) El titular de un cargo público violará el secreto tributario cuando difunda o utilice sin estar autorizado para ello:

1. datos relativos a otra persona de los que haya tenido conocimiento

a) en el marco de un procedimiento administrativo, una auditoría o un procedimiento jurisdiccional de lo tributario [...]

2. un secreto comercial o empresarial de terceros del que haya tenido conocimiento en uno de los procedimientos mencionados en el número 1, [...]

4) La difusión de las informaciones obtenidas con arreglo al apartado 2 se admitirá cuando

1. se utilice [...] para el desarrollo de un procedimiento en el sentido del apartado 2, número 1, letra a) [...]

7 El artículo 40 de la Ley alemana de procedimiento tributario (Finanzgerichtsordnung) dispone:

«1) Podrá solicitarse mediante recurso la anulación [...] de un acto administrativo (recurso de impugnación) o la condena a la adopción de un acto administrativo denegado u omitido (recurso por incumplimiento o por omisión) o a otra actuación.

2) En la medida en que no se determine legalmente otra cosa, el recurso sólo será admisible cuando el demandante alegue haber sido lesionado en sus derechos por el acto administrativo de que se trate o por la denegación u omisión de un acto administrativo o de otra actuación.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 El Feuerbestattungsverein es una asociación de interés público que explota un crematorio en la ciudad de Halle. Presentó ante el Finanzamt una solicitud de información relativa al número de identificación fiscal con el que éste había adoptado la última resolución tributaria frente a Lutherstadt Eisleben, municipio que también explota un crematorio, así como la fecha en que se había adoptado dicha resolución. En su solicitud, el Feuerbestattungsverein alegaba que la eventual no sujeción de Lutherstadt Eisleben al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») permitiría a dicho municipio ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos que los suyos.

9 Tras recordar su obligación de guardar el secreto fiscal, el Finanzamt se negó, mediante resolución de 25 de junio de 1998, a facilitar al Feuerbestattungsverein la información solicitada.

10 Como quiera que la reclamación del Feuerbestattungsverein contra esa resolución denegatoria no prosperó, éste interpuso un recurso ante el Finanzgericht, que anuló dicha resolución y ordenó al Finanzamt resolver de nuevo sobre la solicitud de información. El Finanzgericht hizo referencia, en particular, a las disposiciones del artículo 30, apartados 4, número 1, y 2, número 1, letra a), del AO, según las cuales se admite la difusión de la información obtenida en un procedimiento administrativo siempre que sirva para la instrucción de un procedimiento jurisdiccional tributario. Asimismo, declaró que sería admisible un eventual recurso

del Feuerbestattungsverein contra las resoluciones tributarias adoptadas frente a Lutherstadt Eisleben, ya que dicha asociación podría alegar que la no sujeción de este municipio al IVA o la tributación excesivamente baja a que está sometida dicha entidad local lesionan sus derechos.

11 El Finanzamt interpuso recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht ante el Bundesfinanzhof. Éste considera que la cuestión de si el Feuerbestattungsverein, como empresario privado, está legitimado para invocar la ilegalidad de la supuesta no sujeción de Lutherstadt Eisleben al IVA o de la tributación excesivamente baja a la que está sometido dicho municipio exige la interpretación del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

12 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el caso de autos concurren los requisitos enunciados en el artículo 30, apartado 4, número 1, del AO para que pueda difundirse información amparada en principio por el secreto tributario.

13 Por otra parte, alega que el recurso contemplado en el artículo 40, apartado 1, de la Ley alemana de procedimiento tributario, que pretende interponer el Feuerbestattungsverein en materia de competencia, sólo es admisible si el recurrente prueba que sus derechos han sido lesionados por un acto administrativo, por la denegación o falta de adopción de tal acto, o por la denegación u omisión de otro acto. Según el órgano jurisdiccional remitente, sólo puede considerarse que existe una vulneración de los derechos de un tercero, ajeno a la deuda tributaria, si la no sujeción o la tributación excesivamente baja infringe una norma que no sólo haya sido adoptada en interés general, sino que también tenga por objeto proteger los intereses de determinados terceros, ajenos a la deuda tributaria de que se trate.

14 Así pues, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que ha admitido ya la posibilidad de invocar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva en favor de los organismos de Derecho público con el fin de preservar sus derechos, el órgano jurisdiccional remitente observa que no parece poder excluirse que dicha disposición esté también destinada a proteger a los competidores privados en la medida en que la no sujeción de los organismos de Derecho público pudiera originar distorsiones de la competencia de cierta importancia. No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite asimismo que cabe otra lectura de esa jurisprudencia, según la cual el artículo 4, apartado 5, tendría únicamente la finalidad de garantizar la neutralidad objetiva del IVA, sin que los competidores privados puedan deducir derechos propios de ella.

15 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue que la no tributación o la tributación excesivamente baja de éste es ilegal?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

16 El Feuerbestattungsverein considera que debe darse una respuesta afirmativa a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

17 La Comisión de las Comunidades Europeas alega que la no sujeción de un organismo de Derecho público implica la concurrencia de dos requisitos acumulativos, a saber, el ejercicio de actividades por un organismo público y que éste lleve a cabo tales actividades actuando como autoridad pública (sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública, C?446/98, Rec. p. I?11435, apartado 15). Con el fin de responder a la cuestión planteada, la Comisión admite la

hipótesis implícita del órgano jurisdiccional remitente según la cual, en el procedimiento principal, Lutherstadt Eisleben, en la medida en que explota un crematorio, actúa como autoridad pública y es de aplicación el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

18 Tras recordar la jurisprudencia relativa a los principios que rigen la posibilidad de invocar las directivas comunitarias (sentencias de 16 de junio de 1966, Lütticke, 57/65, Rec. p. 293; de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, 41/74, Rec. p. 1337, y de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839), la Comisión considera que, cuando una norma tributaria produce efectos directos, debe poder ser invocada no sólo por un acreedor tributario o por el sujeto pasivo, sino también, más allá de la relación binaria existente entre éste y la administración tributaria, por terceros a quienes afecte la aplicación de dicha norma.

19 A este respecto, la Comisión afirma que un recurso interpuesto con arreglo al principio de la protección jurídica recogido en el Derecho comunitario debería ser admisible, aunque no esté previsto por las normas de procedimiento nacionales en semejante supuesto (sentencia de 3 de diciembre de 1992, Oleificio Borelli, C-97/91, Rec. p. I-6313, apartado 13).

20 En consecuencia, la Comisión propone que se responda a la cuestión planteada indicando que un sujeto pasivo privado, que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue que la no sujeción o la tributación excesivamente baja de éste es ilegal, puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Respuesta del Tribunal de Justicia

21 Con carácter preliminar, procede señalar que resulta de la resolución de remisión que el Feuerbestattungsverein se encuentra en situación de competencia con un municipio, que es un organismo de Derecho público que ejerce una actividad económica en calidad de autoridad pública.

22 Partiendo del postulado de que el municipio de Lutherstadt Eisleben, no estando sujeto al IVA, podría ofrecer servicios a precios más ventajosos que los del Feuerbestattungsverein, éste presentó una solicitud de información al respecto ante la administración tributaria, a saber, el Finanzamt. Así pues, el litigio principal trata sobre la negativa de éste a divulgar a un particular, en este caso el Feuerbestattungsverein, información amparada por el secreto tributario relativo a dicho municipio.

23 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si un sujeto pasivo privado que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público puede invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva para alegar que la supuesta no sujeción de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a la que está sometido lesionan sus derechos.

24 A este respecto, procede recordar en primer lugar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C?498/03, Rec. p. I?4427, apartado 41), y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (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 22).

25 La citada disposición establece una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público respecto a las actividades u operaciones que realizan en calidad de autoridades públicas en la medida en que esa no sujeción originaría distorsiones de la competencia de cierta importancia (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 22).

26 Por consiguiente, si la no sujeción al IVA de la actividad económica considerada originase distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la explotación de un crematorio por Lutherstadt Eisleben estaría gravada en virtud de esa misma disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Comisión/Portugal, C?276/98, Rec. p. I?1699, apartado 28).

27 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pueden justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público.

28 En segundo lugar, es jurisprudencia reiterada que las disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva pueden ser invocadas por los particulares, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado de que se trate (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, C?465/00, C?138/01 y C?139/01, Rec. p. I?4989, apartado 98).

29 Así pues, los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado miembro de que se trate, las disposiciones de una directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de ésta, es decir, no sólo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que ésta persigue (sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Rec. p. I?6325, apartado 27).

30 El Tribunal de Justicia ha declarado ya que, en la medida en que el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva determina claramente los organismos y las actividades a los que se aplica la regla de la no sujeción, dicha disposición responde a los criterios del efecto directo (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartados 31 y 33).

31 Por consiguiente, dado que concurren los requisitos enunciados en los apartados 28 y 29 de

la presente sentencia, un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al IVA de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar ante el juez nacional el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

32 A la luz de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al IVA de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva en el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

Costas

33 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 Segunda) declara:

Un particular que se encuentre en situación de competencia con un organismo de Derecho público y alegue la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de dicho organismo o la tributación excesivamente baja a que está sometido, respecto a las actividades que ejerce en calidad de autoridad pública, está legitimado para invocar el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, 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 el marco de un litigio, como el del procedimiento principal, entre un particular y la administración tributaria nacional.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.