SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 8 de junio de 2006

- **Asunto: C-430/04**
- **Partes:** Finanzamt Eisleben y Feuerbestattungsverein Halle eV, en el que participa Lutherstadt Eisleben
- **Síntesis:** «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»

1. Comentario

La cuestión prejudicial resuelta por el Tribunal de Justicia en este caso es si un sujeto pasivo privado, 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 lesiona sus derechos.

El citado precepto de la Directiva determina un supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido: así, aunque los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tienen, con carácter general, 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), deberán ser considerados como sujetos pasivos en lo que respecta 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 el caso que analizamos, una asociación de interés público alemana explota un crematorio. Tiene conocimiento de que un municipio cercano explota también un crematorio y sospecha que las actividades por él realizadas puede estar siendo consideradas no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta circunstancia, entiende la Asociación demandante, puede suponer graves distorsiones de la competencia, ya que al no repercutir IVA en sus servicios, estaría haciendo ofertando los mismos a precios más ventajosos que los suyos. Por eso solicita información. Pero El Finanzmat le niega esta información amparándose en el deber de secreto tributario que le impone la Ordenanza Tributaria alemana.

El deber de secreto de los titulares de cargos públicos no es absoluto, y lo que se dilucida es si puede difundirse información si un particular considera que sus derechos han sido vulnerados por un acto administrativo. El Tribunal alemán entiende que un particular puede invocar vulneración de sus derechos para pedir información tributaria, aunque sea una persona ajena a la deuda tributaria misma. Trasladado a la terminología de nuestra Ley General Tributaria, la solicitada sería información con trascendencia tributaria, aun cuando el sujeto que la pide fuera ajeno a la deuda tributaria misma.

Se le da la razón. Y se le da la razón porque se demuestra que la información solicitada es susceptible de ser apreciada a la hora de valorar una posible vulneración de los intereses del solicitante de información.

En efecto, el sujeto, que es un particular, necesita obtener información sobre si el municipio vecino es considerado no sujeto a IVA por la prestación de servicios de crematorio, dado que dicha circunstancia podría estar permitiendo al municipio ofertar sus servicios a precios muy ventajosos respecto de los del particular que solicita la información.

El Tribunal entiende justificada esta solicitud de información con fundamento en el principio de neutralidad del IVA, que como es sabido se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, tengan un trato fiscal distinto a efectos del citado Impuesto.

La Sexta Directiva, efectivamente, prevé que con carácter general los entes públicos no estén sujetos al Impuesto por sus actividades, pero también contempla que si al efectuarlas en concurrencia con el sector privado, y precisamente en razón de la no sujeción IVA, pueden ofertar sus productos a precios muy ventajosos ocasionando distorsiones graves de la competencia, entonces la regla general de la no sujeción se excepciona.

El Tribunal, recordando la jurisprudencia sobre el efecto directo de la Directivas, dice que el artículo 4 apartado 5 de la Sexta Directiva es en esto clara y suficientemente precisa, y que por tanto puede aplicarse directamente, sin necesidad de trasposición a la legislación del Estado miembro. Sostiene que, si precisamente la no sujeción a IVA del crematorio de Lutherstadt Eisleben originase distorsiones en la competencia, la explotación del crematorio debería estar sujeta a dicho Impuesto. Es el órgano nacional quien debe determinar si se dan estas circunstancias que pueden justificar la sujeción.

En nuestro país existen crematorios municipales que cobran tasas y crematorios que cobran precios públicos; la diferencia entre unos y otros estriba en la voluntariedad, relacionada con la concurrencia del sector privado como oferente del mismo servicio. No se puede cobrar una contraprestación de naturaleza tributaria, en concreto, una tasa, cuando para recibir el mismo servicio, el particular puede acudir al sector privado, sino que en ese caso el ente público debe establecer un precio público (véase el concepto en el artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos).

Por ello, aun cuando en un principio la sentencia es aplicable en nuestro país (y lo sería tanto para este tipo de servicios como para otros que suelen prestarse por los municipios en concurrencia con el sector privad, como por ejemplo, los servicios de deportes prestados en y por polideportivos municipales), en realidad nuestro sistema tributario ya ha clarificado que, cuando el ente público actúe prestando un servicio que también se preste por el sector privado y que, por tanto, sea de solicitud voluntaria para los administrados, la contraprestación que se satisfaga no tendrá naturaleza de tasa, sino de precio público.

Ese precio público se determinará de manera que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la prestación de esos servicios (artículo 25 de la ley 8/1989), precisamente para evitar expulsar a los competidores privados del mercado.

Y ese precio público sí estará en principio sujeto a IVA, pues lo que no está sujeto, según el artículo 7 número 8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, es la prestación de servicios realizada directamente por los entes públicos sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria. Dado que el precio público no es contraprestación de naturaleza tributaria, todo servicio por el que se cobre un precio público, como el de crematorio, estará sujeto a IVA.

Por tanto no será necesario para un particular que preste un servicio que sea también prestado por el municipio invocar esta sentencia para solicitar que, por ocasionar distorsiones en la competencia con el sector privado, se considere el supuesto sujeto a IVA. Ya que la solución a este asunto ha sido dada por nuestro legislador, y deriva tanto de la aplicación del concepto de precio público y su delimitación con el de tasa, como de la expresa previsión de este supuesto como de no sujeción a IVA, ya que el legislador español ya ha contemplado que cuando el ente público presta un servicio en concurrencia con el sector privado, puede ocasionarse una distorsión de la competencia que debe paliarse, tanto con la exigencia de un precio mínimo que cubra al menos el coste de los servicios prestados, como con la exclusión de estos supuestos de los de no sujeción a IVA.

2. Antecedentes

Una asociación de interés público denominada Feuerbestattungsverein explota un crematorio en la ciudad de Halle. Por estar interesada en conocer el régimen tributario a efectos de IVA de las prestaciones de servicios que realiza el crematorio de una ciudad vecina, presentó ante el Finanzamt una solicitud de información. En su solicitud, el Feuerbestattungsverein alegaba que la eventual no sujeción de ese otro crematorio en el municipio de Lutherstadt Eisleben al impuesto sobre el valor añadido permitiría a dicho municipio ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos que los suyos.

Alegando su obligación de guardar el secreto fiscal, el Finanzamt se negó a facilitar al Feuerbestattungsverein la información solicitada.

Feuerbestattungsverein recurre contra esa resolución denegatoria, recurso que no prospera. Entonces interpone recurso ante el Finanzgericht.

El Finanzgericht anuló dicha resolución y ordenó al Finanzamt resolver de nuevo sobre la solicitud de información. A juicio del Finanzgericht:

1. las disposiciones del artículo 30, apartados 4, número 1, y 2, número 1, letra a), del AO admiten la difusión de la información obtenida en un procedimiento administrativo siempre que sirva para la instrucción de un procedimiento jurisdiccional tributario.

2. sería admisible un eventual recurso del Feuerbestattungsverein contra las resoluciones tributarias adoptadas frente al municipio de 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.

El Finanzamt interpone recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

El Bundesfinanzhof considera:

1. que 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.

2. 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.

3. Opina que 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.

4. Y entiende que, efectivamente, el Tribunal de Justicia 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, y 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.

5. No obstante, dicho órgano jurisdiccional admite 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.

3. Cuestión planteada

El Bundesfinanzhof plantea 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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre 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.

El Tribunal contesta (los destacados son nuestros):

24 (…) 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.

A continuación el Tribunal se plantea el efecto directo del precepto concreto de la Sexta Directiva que ha sido invocado. Y el Tribunal responde:

28 (…) 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.

· · · ○ · · ·