

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 6 de octubre de 2009\*

En el asunto C-267/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria), mediante resolución de 16 de junio de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de junio de 2008, en el procedimiento entre

**SPÖ Landesorganisation Kärnten**

y

**Finanzamt Klagenfurt,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (Ponente) y L. Bay Larsen y la Sra. C. Toader, Jueces;

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;  
Secretario: Sr. K. Malaček, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de abril de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt Klagenfurt, por el Sr. J. Wogrin, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Lackner, Rechtsanwalt;
  
- en nombre del Gobierno griego, por las Sras. O. Patsopoulou, S. Trekli y V. Karra, en calidad de agentes;
  
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de julio de 2009;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- <sup>1</sup> La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartados 1 y 2, 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 IVA»).
  
- <sup>2</sup> Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la SPÖ Landesorganisation Kärnten, sección del Partido Socialdemócrata austriaco en el Land de Carintia (en lo sucesivo, «Landesorganisation»), y el Finanzamt Klagenfurt en relación con el tratamiento fiscal, desde el punto de vista del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de ciertas actividades publicitarias llevadas a cabo por la citada sección a cargo de organizaciones regionales y locales de dicho partido en el Land de Carintia entre los años 1988 y 2004.

## Marco jurídico

### *Derecho comunitario*

3 El artículo 4 de la Sexta Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«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 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.

[...]»

### *Normativa nacional*

- 4 El artículo 1 de la Ley de Partidos Políticos (Parteiengesetz), que tiene rango constitucional, establece:

«(1) La existencia y la pluralidad de partidos políticos constituyen elementos fundamentales del ordenamiento democrático de la República de Austria [artículo 1 de la Constitución federal austriaca].

(2) Entre las funciones de los partidos políticos se encuentra su contribución a la formación de la voluntad política.

[...]»

- 5 Con arreglo al artículo 6 de la Ley de reforma tributaria de 1975 (Abgabenänderungsgesetz 1975), en el ámbito de aplicación de los preceptos tributarios recogidos en el artículo 3, apartado 3, del Código tributario federal (Bundesabgabenordnung), los

partidos políticos se considerarán entidades de Derecho público cuando gocen de personalidad jurídica propia de acuerdo con el artículo 1 de la Ley de Partidos Políticos.

- 6 El artículo 2 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994) define los conceptos de empresario y de empresa. El apartado 3 de esta disposición versa sobre las entidades de Derecho público.
- 7 Conforme al citado apartado 3, las entidades de Derecho público –con algunas excepciones que no son relevantes en el asunto de autos– sólo ejercen una actividad comercial o profesional en el marco de sus empresas de carácter mercantil en el sentido del artículo 2 de la Ley del impuesto sobre sociedades de 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988).
- 8 El artículo 2 de dicha Ley define una empresa de carácter mercantil de una entidad de Derecho público en los siguientes términos:

«1) Constituye una empresa de carácter mercantil de una entidad de Derecho público cualquier organismo que:

— sea económicamente autónomo y

— ejerza exclusiva o predominantemente una actividad económica privada, permanente y de relevancia económica y

- tenga por objeto obtener ingresos o, en caso de no participar en el tráfico económico general, otras ventajas económicas y
  
- no se dedique a la agricultura o la silvicultura (artículo 21 de la Ley del impuesto sobre la renta de 1988 [Einkommensteuergesetz 1988]).

No se exige ánimo de lucro. La actividad del organismo es siempre de carácter mercantil.

[...]

4) Las empresas de carácter mercantil están igualmente sujetas al impuesto por obligación personal cuando ellas mismas constituyen una entidad de Derecho público.

5) No se considera actividad económica privada en el sentido del apartado 1 de dicho artículo una actividad que esté destinada fundamentalmente al ejercicio de funciones públicas (actividad propia de los poderes públicos). Se presumirá especialmente el ejercicio de funciones públicas cuando el destinatario de las prestaciones tiene el deber de aceptar las mismas en virtud de disposición legislativa u orden de autoridad administrativa.»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 9 La demandante en el litigio principal es la Landesorganisation. Esta sección, que goza de personalidad jurídica, desempeñó ciertas actividades para las secciones regionales y locales que dependen de ella, en el ámbito de la promoción, la publicidad y la información, que fueron calificadas de «publicidad exterior». La demandante adquirió, en particular, material publicitario diverso antes de las elecciones, que más tarde puso a disposición de las distintas organizaciones regionales y locales en función de las necesidades de estas últimas, emitiendo las correspondientes facturas, y organizó cada año el baile anual del SPÖ.
- 10 Las partes en el litigio principal discuten si la Landesorganisation debe considerarse un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva IVA cuando ejerce sus actividades de publicidad exterior destinadas a las organizaciones inferiores y, por tanto, si tiene derecho a deducirse el IVA que ha soportado en este contexto.
- 11 Según las afirmaciones del órgano jurisdiccional remitente, los ingresos obtenidos por la Landesorganisation entre los años 1988 y 2004 procedían esencialmente de la facturación de los servicios prestados a las organizaciones regionales y locales, así como de la venta de las entradas para el baile anual del SPÖ. En cambio, sólo una pequeña parte de los gastos de la Landesorganisation fueron facturados a las organizaciones inferiores. Estas últimas participan en los gastos de la Landesorganisation en función de su capacidad económica –sin que existan reglas preestablecidas que deban respetarse– lo que hace que la propia Landesorganisation soporte la mayoría de los gastos ocasionados por las actividades publicitarias de que se trata. Las pérdidas resultantes pudieron cubrirse con fondos procedentes de subvenciones públicas, cuotas y aportaciones de los afiliados, y donativos.
- 12 A partir de 2004 las prestaciones que no podían imputarse a un prestatario concreto se facturaban a las secciones regionales como «contribución por promoción». La cuantía de dicha contribución venía determinada, por un lado, por el número de afiliados al partido en cada región y, por otro, por el número de diputados procedentes de sus filas.

13 En estas circunstancias, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva [IVA], 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 (SPÖ-Ball) 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 [IVA] 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 Parteienförderungsgesetz (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 [IVA], ¿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 demandante y calificadas de “publicidad exterior” a las actividades llevadas a cabo por las oficinas comerciales de publicidad en el sentido del anexo D (número 10) de la Sexta Directiva [IVA]? 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?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 14 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta

Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que las actividades de publicidad exterior realizadas por la sección de un partido político de un Estado miembro deben considerarse una actividad económica.

- 15 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA 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. Este concepto de «actividades económicas» definido en dicho apartado 2 engloba todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, y en especial la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 16 A este respecto, se ha de precisar que, si bien el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicha disposición sólo contempla las actividades de carácter económico (véanse las sentencias de 26 de junio de 2007, T Mobile Austria y otros, C-284/04, Rec. p. I-5189, apartado 34, y Hutchison 3G y otros, C-369/04, Rec. p. I-5247, apartado 28).
- 17 Asimismo, se desprende de jurisprudencia reiterada que el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, así como el carácter objetivo de este concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados (véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47; T Mobile Austria y otros, antes citada, apartado 35, y Hutchison 3G y otros, antes citada, apartado 29).
- 18 De la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal, la actividad ejercida por la Landesorganisation consistió en llevar a cabo actividades de promoción, información, organización de eventos, suministro de material publicitario a otras secciones del SPÖ y en la celebración de un baile anual.

- 19 A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva IVA 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 (sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartados 13 y 14 y jurisprudencia citada).
- 20 En segundo lugar, se ha de precisar que, en el marco del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA, el concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, destinadas a obtener del bien en cuestión ingresos continuados en el tiempo (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, Rec. p. I-4295, apartado 48, y de 21 de octubre de 2004, BBL, C-8/03, Rec. p. I-10157, apartado 36).
- 21 A este respecto, es preciso señalar que la actividad controvertida en el litigio principal, tal como está descrita en el apartado 18 de la presente sentencia, consiste en operaciones de publicidad. Tal explotación, en el caso de autos, no permite obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 22 En efecto, es preciso señalar que, con el fin de garantizar la continuidad de sus actividades, el SPÖ se financia mediante subvenciones públicas, de acuerdo con la Ley nacional austriaca sobre la financiación de los partidos políticos, distintos donativos y aportaciones realizadas por los afiliados a dicho partido.
- 23 Por tanto, los únicos ingresos que tienen continuidad en el tiempo proceden de la financiación pública y de las aportaciones de los afiliados a dicho partido, y sirven, en particular, para compensar las pérdidas generadas por la actividad controvertida en el litigio principal.

- 24 De este modo, mediante tales actividades, el SPÖ desarrolla una labor de comunicación en el marco de la realización de sus objetivos políticos que persigue la difusión de sus ideas como organización política. Más concretamente, la actividad del SPÖ, a través de la Landesorganisation, consiste en contribuir a la formación de la voluntad política con el fin de participar en el ejercicio del poder político. Sin embargo, al ejercer dicha actividad, el SPÖ no participa en mercado alguno.
- 25 En consecuencia, la actividad controvertida en el asunto principal no puede constituir una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA.
- 26 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder que el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que las actividades de publicidad exterior realizadas por la sección de un partido político de un Estado miembro no deben considerarse como una actividad económica.

## Costas

- 27 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:

**El artículo 4, apartados 1 y 2, 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 las actividades de publicidad exterior realizadas por la sección de un partido político de un Estado miembro no deben considerarse una actividad económica.**

Firmas