

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 2 de junio de 2005 *

En el asunto C-378/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad (Países Bajos), mediante resolución de 18 de octubre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2002, en el procedimiento entre

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente), J. Malenovský y U. Lõhmus, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. M. Múgica Arzamendi, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Waterschap Zeeuws Vlaanderen, por el Sr. H. de Kat, en calidad de agente, asistido por el Sr. R. Brouwen, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. S. Terstal, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y H. van Vliet y la Sra. D.W.V. Zijlstra, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de noviembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 se ha planteado en el marco de un litigio entre el Waterschap Zeeuws Vlaanderen y el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «WZV», en relación con una solicitud de regularización del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por el WZV con ocasión de la construcción y entrega de una instalación industrial.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- ³ El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, que pertenece al título II, rubricado «Ámbito de aplicación», tiene el siguiente tenor:

«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.»

4 El artículo 4, apartados 1 a 3 y 5, de dicha Directiva 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. [...]

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

[...]

b) la entrega de terrenos edificables.

[...]

[...]

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.

[...]

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

5 El artículo 20, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva establece:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el [párrafo] anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

En lo que concierne a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá aumentarse hasta diez años.»

Normativa interna

Ley de 28 de junio de 1968

- 6 Mediante la Ley de 28 de junio de 1968, relativa al IVA (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, p. 329; en lo sucesivo, «Ley»), el Reino de los Países Bajos instauró un sistema impositivo sobre el volumen de negocios basado en el régimen del IVA.
- 7 Con arreglo al artículo 7 de la Ley, se considerará «empresario» a quien ejerza una actividad económica de forma independiente. Dicho artículo contiene, asimismo, una disposición relativa a los organismos de Derecho público que realicen, en condición distinta a la de empresario, prestaciones o entregas que, por su naturaleza, sean propias de un empresario. Según esta disposición, mediante orden ministerial podrá determinarse la consideración de dichos organismos como empresarios cuando realicen tales prestaciones o entregas.
- 8 El artículo 11, apartado 1, letras a) y b), de la Ley establece que tanto la entrega como el arrendamiento de bienes inmuebles estarán en principio exentos del IVA, pero prevé determinadas excepciones que requieren la presentación de una solicitud conjunta por, según el caso, el empresario que efectuó la entrega y su destinatario, o bien el arrendador y el arrendatario.

Decreto de aplicación

- 9 Las autoridades neerlandesas adoptaron mediante Orden ministerial de 30 de agosto de 1968 el Decreto de aplicación de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, nº 169; en lo sucesivo, «Decreto de aplicación»).
- 10 El artículo 3, letra a), del Decreto de aplicación dispone que los organismos de Derecho público tendrán la consideración de empresarios en lo relativo a la entrega de bienes inmuebles y la cesión o constitución de derechos sobre tales bienes.
- 11 Los artículos 13 y 13a de dicho Decreto, que tienen por objeto, en particular, la adaptación del Derecho interno al artículo 20 de la Sexta Directiva, establecen a estos efectos el mecanismo de regularización del derecho a deducción.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 El WZV es el organismo de Derecho público competente en materia de gestión pública de aguas dentro del territorio de los Países Bajos que le ha sido encomendado. El ejercicio de dicha actividad constituye una función pública a efectos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, por lo cual el WZV carece de la condición de sujeto pasivo.
- 13 Con el fin de realizar las labores que le corresponden, el WZV encargó la construcción de una instalación para el tratamiento de aguas residuales (en lo

sucesivo, «instalación»), por la cual pagó un importe aproximado de 7,2 millones de NLG en concepto de IVA. La instalación entró en servicio en 1990.

- 14 El WZV y otros dos organismos públicos de obras hidráulicas acordaron utilizar centralizadamente la instalación en cuanto al tratamiento de lodos obtenidos de la depuración de aguas residuales. Ambos organismos contribuyeron financieramente a las inversiones suplementarias necesarias para la utilización de la instalación por las tres instituciones. A partir de 1993, el WZV repercutió a sendos organismos la parte de los costes del tratamiento centralizado de lodos correspondiente a cada uno, pero sin facturarles el IVA. A este respecto, el inspector de Hacienda había admitido, de común acuerdo con el WZV, que éste no facturara el IVA a dichos organismos a condición de que renunciara a su derecho a la deducción del impuesto soportado.
- 15 En diciembre de 1994, el WZV constituyó una fundación para la promoción del medio ambiente en el Flandes neerlandés (en lo sucesivo, «fundación») y le vendió la instalación por un precio aproximado de 18 millones de NLG, IVA excluido.
- 16 Según el órgano jurisdiccional remitente, dicha transmisión de la propiedad, habida cuenta de las circunstancias en que se realizó, debe considerarse una entrega a efectos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y del artículo 3, apartado 1, de la Ley, el cual se basa en el citado artículo 5. El mismo día en que se efectuó la compraventa, el WZV pactó con la fundación el arrendamiento de la instalación por un período de nueve años y dos días.
- 17 El WZV y la fundación presentaron conjuntamente ante el inspector de Hacienda sendas solicitudes al objeto de renunciar a la exención del impuesto aplicable a la compraventa y al arrendamiento de la instalación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letras a) y b) de la Ley, que adapta el Derecho interno al

artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, relativo a la posibilidad de optar por la aplicación del IVA a la compraventa y al arrendamiento de bienes inmuebles.

- 18 Al amparo de lo dispuesto en los artículos 13 y 13a del Decreto de aplicación, el WZV cifró la parte de la cuota de IVA facturada por la construcción de la instalación que, en su opinión, podía ser objeto de regularización, en aproximadamente 3,6 millones de NLG, equivalentes a 5/10 partes de dicha cuota. Justificó tal fracción por el hecho de que habían transcurrido cinco años desde la adquisición de la instalación y aún restaba otro período idéntico por transcurrir.
- 19 En la declaración correspondiente al cuarto trimestre de 1994, el WZV solicitó al inspector de Hacienda la devolución de aproximadamente 3,6 millones de NLG.
- 20 Dicha solicitud fue denegada por el motivo de que el WZV carecía de un derecho a regularización en relación con la entrega de la instalación en virtud de los preceptos del Decreto de aplicación que adaptan el Derecho interno al artículo 20 de la Sexta Directiva.
- 21 El WZV presentó un recurso contra la resolución denegatoria adoptada por el inspector de Hacienda. Una vez dictada sentencia en apelación por el Gerechtshof te Amsterdam, el asunto fue objeto de un recurso de casación ante el Hoge Raad.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente señala que, en la medida en que el WZV efectuó la operación de compraventa en condición de sujeto pasivo y solicitó conjuntamente con el adquirente de la instalación la renuncia a la exención aplicable a dicha operación, debería admitirse en principio la regularización del IVA soportado por el WZV con motivo de la construcción del inmueble. No obstante, el Hoge Raad alberga una duda a este respecto, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

- 23 Según el Hoge Raad, la cuestión que se plantea es si un organismo de Derecho público que ha utilizado un bien en el ejercicio de sus funciones públicas y, por consiguiente, no ha deducido el IVA soportado por la adquisición de dicho bien, tiene derecho, a semejanza de un sujeto pasivo que haya utilizado un bien para prestar servicios exentos, a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva en el supuesto de que, posteriormente, efectúe una entrega gravada de dicho bien en condición de sujeto pasivo.
- 24 El órgano jurisdiccional remitente apunta que existe una dificultad añadida por el hecho de que el WZV renunció al derecho a deducir el impuesto soportado, en virtud del acuerdo alcanzado con el inspector de Hacienda. Considera que, con ello, el WZV renunció a afectar parcialmente la instalación a su patrimonio empresarial.
- 25 El citado órgano jurisdiccional se pregunta si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la afectación de los bienes de inversión, a opción del sujeto pasivo, a su patrimonio privado o al de su empresa resulta aplicable *mutatis mutandis* a los organismos de Derecho público.
- 26 En estas circunstancias, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Un organismo de Derecho público que ha adquirido un bien de inversión y lo entrega a título oneroso a un tercero, entrega respecto a la cual debe ser considerado como sujeto pasivo, ¿tiene derecho a la regularización del impuesto sobre el volumen de negocios soportado con ocasión de la adquisición del bien, con arreglo al artículo 20 (en especial, apartados 2 y 3) de la Sexta Directiva, en

la medida en que haya utilizado dicho bien en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva?

- 2) Un organismo de Derecho público, ¿tiene derecho, con arreglo a la Sexta Directiva, a excluir por completo de su patrimonio empresarial un bien de inversión que utiliza ora en condición de sujeto pasivo, ora en el ejercicio de sus funciones públicas, tal y como ha declarado el Tribunal de Justicia en relación con los sujetos pasivos que sean personas físicas?»

Observaciones preliminares

- 27 De las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, recogidas en los apartados 12 y 13 de la presente sentencia, se desprende que el WZV adquirió la instalación al objeto de realizar las labores propias de la gestión pública de las aguas en el territorio que tiene encomendado y que, en este marco, actuó en el ejercicio de sus funciones públicas.
- 28 Por consiguiente, debe entenderse que la primera cuestión se refiere a si un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión en el ejercicio de sus funciones públicas a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva y que, posteriormente, lo vende en condición de sujeto pasivo puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien.

Sobre la primera cuestión

- 29 Procede recordar que, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, la aplicación de la normativa en materia de IVA a las operaciones de entrega de bienes o prestación

de servicios realizadas en el interior de un país, incluidas las disposiciones relativas al derecho a deducción, dependen de que la persona que efectúe la operación tenga la condición de sujeto pasivo.

- 30 Un sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado del impuesto que haya devengado, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 17 de la Sexta Directiva.
- 31 En virtud del citado artículo 17, apartado 1, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Según el artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, dicho momento corresponde al de la entrega de bienes. De este modo, en el supuesto de adquisición de un bien, el derecho a deducción nacerá en el momento de la entrega de dicho bien. El artículo 17, apartado 2, de la citada Directiva establece que el sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado por bienes que le hayan sido entregados por otro sujeto pasivo, en la medida en que dichos bienes se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 32 De lo dispuesto en los señalados artículos 2 y 17 se deduce que tan sólo aquella persona que tenga la condición de sujeto pasivo y actúe como tal en el momento en que adquiera un bien, dispondrá de un derecho a deducción en relación con dicho bien y podrá deducir el IVA pagado o debido por éste, siempre y cuando lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas (véase, en cuanto al artículo 17 de la Sexta Directiva, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 8).
- 33 En cambio, una persona que carezca de la condición de sujeto pasivo no dispone del derecho a deducir el IVA que haya soportado por la adquisición de un bien. La actividad de dicha persona —sus entregas de bienes o prestaciones de servicios— no está incluida en el ámbito de aplicación de la normativa reguladora del IVA definido en el artículo 2 de la Sexta Directiva.

- 34 Ha de señalarse que, con arreglo al artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva, los 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.
- 35 Por lo tanto, en el supuesto de que tales organismos, entre los cuales figura el WZV, actúen en el ejercicio de sus funciones públicas en el momento de adquirir un bien de inversión, no disponen en principio de ningún derecho a deducción respecto de dicho bien.
- 36 No obstante, ha de examinarse si un cambio producido en la situación del organismo en cuanto a su condición de sujeto pasivo a efectos de IVA puede repercutir en su derecho a deducción. En particular, cabe plantearse si el hecho de que el organismo adquiriera posteriormente la condición de sujeto pasivo en relación con determinadas operaciones relativas a un bien que adquirió careciendo de dicha condición, puede permitirle la deducción del IVA soportado por dicho bien y dar lugar a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva.
- 37 El litigio principal que dio lugar a la sentencia Lennartz, antes citada, trataba de un particular, sujeto pasivo de IVA, que había adquirido y utilizado un vehículo para fines privados y que, posteriormente, habiendo utilizado dicho bien igualmente para fines profesionales, intentó deducir el IVA soportado por la adquisición del mismo.
- 38 Tras recordar que el artículo 17 de la Sexta Directiva determina el momento en que nace el derecho a la deducción y destacar que tan sólo la condición en que el particular haya actuado en el momento de la adquisición del bien puede determinar la existencia de un derecho a deducción, el Tribunal de Justicia señaló que el artículo 20 de dicha Directiva, titulado «Regularización de las deducciones», no contiene, en cambio, ninguna disposición relativa al nacimiento del derecho a deducción. Declaró que este último precepto se limita a establecer el mecanismo que permite calcular las regularizaciones de la deducción inicial y, por consiguiente, no puede hacer nacer un derecho a deducción ni tampoco transformar el IVA

abonado por un sujeto pasivo en relación con sus operaciones no gravadas en un impuesto deducible en el sentido del artículo 17 (véase la sentencia Lennartz, antes citada, apartados 11 y 12).

- 39 El mismo razonamiento resulta de aplicación a un organismo de Derecho público que actúe en desarrollo de sus funciones públicas en el momento de adquirir un bien de inversión. En efecto, dado que en aquel momento dicho organismo no actuó en condición de sujeto pasivo, no dispone, a semejanza de un particular que actúe por intereses privados, de ningún derecho a deducir el IVA soportado por ese bien.
- 40 La circunstancia de que, posteriormente, dicho organismo haya actuado en condición de sujeto pasivo no puede dar lugar, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, a que el impuesto soportado por el organismo con ocasión de operaciones efectuadas en el ejercicio de sus funciones públicas que, por tal motivo, no estaban gravadas, se transforme en impuesto deducible a los efectos del artículo 17 de la citada Directiva.
- 41 Contrariamente a la tesis defendida por el WZV, tal organismo no puede asimilarse a un sujeto pasivo que realice tanto actividades gravadas como actividades exentas. Según se ha señalado anteriormente, lo determinante es la condición de sujeto pasivo, y ésta se aprecia en el momento de adquisición del bien por el organismo.
- 42 El WZV alega, por otro lado, que el hecho de impedirle la deducción del IVA soportado origina una distorsión grave de la competencia que, en su opinión, justifica la aplicación de la excepción prevista en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, en virtud de la cual los organismos de Derecho público deberán ser considerados como sujetos pasivos. Para ilustrar la existencia de una distorsión de la competencia, el WZV compara la situación en que se encuentra un gestor del mercado con la de un organismo de Derecho público, afirmando que,

en circunstancias análogas, el gestor del mercado puede deducir el IVA soportado del IVA repercutido.

- 43 Esta alegación ha de ser desestimada igualmente. En efecto, el origen de la eventual distorsión de la competencia, dadas las circunstancias del litigio principal, se encuentra más bien en el ejercicio por parte del organismo de Derecho público del derecho a optar por la tributación de la venta y el arrendamiento del bien inmueble en cuestión, y no por la aplicación del régimen conforme al cual los organismos de Derecho público carecen de la condición de sujeto pasivo en cuanto a las operaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas. Como ha señalado el Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, si bien dicho régimen puede, por sí mismo, interferir en cierta medida con la aplicación de los principios de neutralidad y de igualdad de trato, este efecto es inherente a la existencia de excepciones al sistema del IVA.

- 44 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión en el ejercicio de sus funciones públicas a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, sin tener por tanto la condición de sujeto pasivo, y que posteriormente vende dicho bien en condición de sujeto pasivo, no puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien.

Sobre la segunda cuestión

- 45 Esta cuestión se plantea implícitamente para el supuesto de que se considere que un organismo de Derecho público, como el WZV, ha realizado en el momento de la

adquisición de un bien de inversión tanto una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva como una de las actividades contempladas en el apartado 5, párrafo primero, del mismo artículo. A la vista de las consideraciones expuestas en la respuesta a la primera cuestión, de las cuales se deduce que dicho organismo no actuó en condición de sujeto pasivo, no ha lugar a responder a la segunda cuestión.

Costas

- 46 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 Tercera) declara:

Un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión en el ejercicio de sus funciones públicas a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, 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, sin tener por tanto la condición de sujeto pasivo, y que posteriormente vende dicho bien en condición de sujeto pasivo, no puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien.

Firmas