

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de noviembre de 2009 (\*)

«Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículos 2 y 4, apartados 1, 2 y 5 – 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 – Sujetos pasivos – Actividades u operaciones realizadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario – Actividades económicas – Actividad realizada con carácter independiente – Organismos de Derecho público que realizan actividades en el ejercicio de funciones públicas – Infracción del Derecho comunitario imputable a un órgano jurisdiccional nacional»

En el asunto C-154/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 15 de abril de 2008,

**Comisión de las Comunidades Europeas**, representada por la Sra. M. Afonso y el Sr. F. Jimeno Fernández, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**Reino de España**, representado por el Sr. J.M. Rodríguez Cárcamo, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. A. Rosas, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. Ramona Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de junio de 2009;

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 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 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»), al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario (en lo sucesivo, «oficina liquidadora»), no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

#### Sexta Directiva

- 2 El artículo 2 de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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.
2. Las importaciones de bienes.»

- 3 Las Islas Canarias, en virtud del artículo 3, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva, están excluidas del ámbito de aplicación de ésta.

- 4 A tenor del artículo 4 de la Sexta Directiva:

«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 [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

4. El término “con carácter independiente”, que se utiliza en el apartado 1, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

[...]

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.

[...]»

- 5 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva define la prestación de servicios como todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en su artículo 5. Tales operaciones pueden 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.

Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89

- 6 De conformidad con el artículo 2, apartado 1, del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del impuesto sobre el valor añadido (DO L 155, p. 9):

«La base de los recursos IVA se determinará a partir de las operaciones imponibles contempladas en el artículo 2 de la [Sexta] Directiva [...], salvo las operaciones exentas con arreglo a los artículos 13 a 16 de dicha Directiva.»

Reglamento (CE, Euratom) nº 1150/2000

- 7 El artículo 9, apartado 1, del Reglamento (CE, Euratom) nº 1150/2000 del Consejo, de 22 de mayo de 2000, por el que se aplica la Decisión 94/728/CE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 130, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE, Euratom) nº 2028/2004 del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 352, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento nº 1150/2000»), está redactado como sigue:

«Con arreglo a las modalidades que se definen en el artículo 10, cada Estado miembro consignará los recursos propios en el haber de la cuenta abierta a dicho efecto a nombre de la Comisión en su Tesoro Público o en el organismo que haya designado.

[...]»

- 8 El artículo 11, apartados 1 y 2, del Reglamento nº 1150/2000 dispone:

«1. Todo retraso en las consignaciones en la cuenta mencionada en el apartado 1 del artículo 9 dará lugar al pago de intereses de demora por el Estado miembro correspondiente.

2. Para los Estados miembros de la Unión Económica y Monetaria, el tipo de interés será igual al tipo del primer día del mes del vencimiento, aplicado por el Banco Central Europeo a sus operaciones de refinanciación, publicado en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, incrementado en 2 puntos.

Este tipo se aumentará en 0,25 puntos por mes de retraso y será aplicable a todo el período de retraso.»

*Marco normativo y judicial nacional*

Constitución Española

- 9 Los artículos 156 y 157 de la Constitución Española de 1978 están redactados en los siguientes términos:

«Artículo 156.

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.

2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

Artículo 157.

1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

[...]

3. Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.»

Ley Orgánica 8/1980

10 La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE nº 236, de 1 de octubre de 1980, p. 21796; en lo sucesivo, «LOFCA»), desarrolla el artículo 157 de la Constitución Española.

11 El artículo 10 de la LOFCA define los tributos cedidos como «los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma».

12 El artículo 19 de la LOFCA, en su versión modificada por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50377), prevé que cada Comunidad Autónoma podrá asumir determinadas competencias normativas en relación con los distintos tributos. En cuanto a las competencias normativas en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, esta disposición establece que la Comunidad Autónoma podrá asumir estas competencias por delegación del Estado, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión. La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

13 El artículo 19, apartado 2, de la LOFCA, en su versión modificada, prevé que las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.

Ley 29/1987

14 El artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE nº 303, de 19 de diciembre de 1987, p. 37402), en su versión modificada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE nº 310, de 25 de diciembre de 2008, p. 51998), establece que cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado los aspectos relativos a la gestión y liquidación de este impuesto, se aplicarán las normas establecidas en la Ley estatal. Asimismo, este artículo prevé que la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto, aspecto esencial de la regulación de su gestión, corresponde en todo caso al Estado, que introducirá en la Ley del impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.

## Ley 21/2001

- 15 La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50383), es la ley ordinaria que desarrolla las disposiciones de la LOFCA.
- 16 El artículo 46, apartado 1, de la Ley 21/2001, titulado «Delegación de competencias», tiene el siguiente tenor:
- «1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos: [en particular]
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»
- 17 La manera de ejercer dichas competencias en materia de liquidación y de recaudación se detalla en los artículos 47 y 48, respectivamente, de la Ley 21/2001.
- 18 El artículo 49 de dicha Ley reza como sigue:
- «1. Las Comunidades Autónomas podrán organizar libremente sus servicios para la recaudación de los tributos cedidos a que se refiere el artículo [48].
2. La gestión recaudatoria que realicen los servicios a que se refiere el apartado anterior se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas las potestades atribuidas en la citada normativa del Estado.
3. La recaudación de las deudas tributarias correspondientes a los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior podrá realizarse directamente por las Comunidades Autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración pública.
- De la misma manera, cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio, la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio, a través de los servicios que establezca al amparo del apartado 1 de este artículo.»
- 19 Por lo que respecta a la delegación de competencias en materia de inspección, el artículo 50, apartado 1, de la Ley 21/2001 dispone:
- «Respecto de los Impuestos [...] sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, [...] corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado.»
- 20 Según el artículo 51 de la Ley 21/2001:
- «1. En relación con la revisión de los actos en vía administrativa, relativos a los Impuestos [...] sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, [...] las Comunidades Autónomas serán competentes para:

- a) Resolver los recursos de reposición.
- b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma.

[...]

- d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa [...].

2. Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir:

- a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios.
- b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.
- c) Ante los Tribunales Contencioso-Administrativos, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

[...]»

#### Ley General Tributaria

21 De las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 302, de 18 de diciembre de 2003, p. 44987), se desprende que las actuaciones de la Administración tributaria pueden consistir en la aplicación de los tributos, la imposición de sanciones y la revisión en vía administrativa.

22 El artículo 5 de la Ley General Tributaria está redactado como sigue:

«1. A los efectos de esta Ley, la Administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V [relativos, respectivamente, a la aplicación de los tributos, a la potestad sancionadora y a la revisión en vía administrativa].

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes.

4. El Estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos.

[...]»

23 En virtud del artículo 83, apartado 4, de la Ley General Tributaria, corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

#### Ley Hipotecaria

- 24 El artículo 274 de la Ley Hipotecaria, cuyo texto refundido fue aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946 (BOE nº 58, de 27 de febrero de 1946, p. 1518), y por Decreto de 14 de febrero de 1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario, establece que los Registradores de la Propiedad ejercen las funciones públicas que se les encomiendan y tienen el carácter de funcionarios públicos para todos los efectos legales.
- 25 Los Registradores de la Propiedad no perciben sueldo alguno sino, de conformidad con el artículo 294 de la Ley Hipotecaria, los honorarios que se establezcan en su Arancel, que son abonados, no por el Estado, sino por la persona que solicita sus servicios.
- 26 En virtud de dicho artículo, los Registradores de la Propiedad costearán los gastos necesarios para el funcionamiento y conservación de los Registros.
- 27 De conformidad con el artículo 558 del Reglamento Hipotecario, el Registrador de la Propiedad dispondrá de empleados que desempeñarán los trabajos que les encomiende, bajo la exclusiva responsabilidad de aquél y siempre bajo el régimen jurídico de relación laboral.
- 28 El artículo 559 de dicho Reglamento establece que la relación del Registrador de la Propiedad con sus empleados se regirá por las normas contenidas en el convenio colectivo del personal auxiliar de los Registradores y, en su defecto o en lo no previsto en él, por la legislación laboral aplicable con carácter general.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 1999

- 29 En algunas Comunidades Autónomas, los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de las oficinas liquidadoras (en lo sucesivo, «registradores-liquidadores»), prestan a las Comunidades Autónomas servicios consistentes en la liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales. En una sentencia de 8 de marzo de 1999, la Audiencia Nacional declaró que los registradores-liquidadores deben ser considerados profesionales autónomos y que los servicios que presten, en dicha condición, a las Comunidades Autónomas están sujetos al IVA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 8 de diciembre de 2001

- 30 En una sentencia de 8 de noviembre de 2001, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León declaró que los servicios prestados por los registradores-liquidadores, consistentes en la liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, no están sujetos al IVA.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2003

- 31 La Administración General del Estado interpuso recurso de casación en interés de la Ley contra dicha sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, de conformidad con el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE nº 167, de 14 de julio de 1998, p. 23516). De los autos se desprende que tal recurso de casación en interés de la Ley tiene por objeto revisar la interpretación efectuada por un órgano jurisdiccional inferior relativa al Derecho estatal y fijar la doctrina legal del Tribunal Supremo. De este modo, conforme a la citada disposición de la Ley 29/1998, el Abogado del Estado sostuvo ante dicho órgano jurisdiccional que los servicios prestados por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA.

- 32 El Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de julio de 2003 (en lo sucesivo, «sentencia del Tribunal Supremo»), confirmó la interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León e hizo suyo el razonamiento de éste. Así, estimó que los registradores-liquidadores son meros funcionarios y forman parte de la Administración pública. Las decisiones de los registradores-liquidadores pueden ser impugnadas en vía administrativa y, en ese caso, la Comunidad Autónoma de que se trate es siempre parte en el litigio.



Además, la prima de recaudación que percibe el registrador-liquidador únicamente constituye una indemnización para costear los gastos realizados por la oficina liquidadora durante la liquidación y la recaudación de los impuestos y no una retribución de los servicios prestados. Las oficinas liquidadoras actúan como órganos propios de la Administración autonómica sin que la coexistencia de las funciones liquidadoras y registrales en la persona del Registrador de la Propiedad baste para convertir en independiente la función liquidadora de éste.

- 33 Habida cuenta de estas consideraciones, el Tribunal Supremo, que distinguió expresamente los servicios prestados por los registradores-liquidadores de los prestados por los Recaudadores de Zona a que se hace referencia en la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247), consideró, por lo tanto, que se trata de la prestación de un servicio de la Comunidad Autónoma a través de una oficina administrativa vinculada a ésta y, en consecuencia, no sujeta al IVA.
- 34 El Tribunal Supremo, contra cuyas resoluciones en materia de IVA no cabe recurso alguno, no planteó una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 234 CE relativa a la interpretación de la Sexta Directiva y su aplicación a las actividades de los registradores-liquidadores.

#### **Procedimiento administrativo previo**

- 35 Al estimar que los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA, la Comisión remitió al Reino de España un escrito de requerimiento el 18 de octubre de 2004.
- 36 En dicho escrito, la Comisión hacía referencia a la sentencia del Tribunal Supremo y observaba que, como consecuencia de la citada sentencia, la Administración española había modificado su práctica relativa a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores, cambio que se desprendía claramente, según la Comisión, de una resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de noviembre de 2003 y de una sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de octubre de 2003, que modificaba su criterio anterior sobre esta cuestión a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo.
- 37 El 27 de diciembre de 2004, el Reino de España envió una respuesta en la que manifestaba su desacuerdo con la postura de la Comisión.
- 38 En particular, alegó que los Registradores de la Propiedad presentan un doble carácter, como profesionales, por un lado (por lo que respecta a los servicios prestados en el ámbito de la gestión del Registro de la Propiedad), y como funcionarios, por otro (respecto de las funciones que desempeñan en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales).
- 39 Según dicho Estado miembro, cuando el registrador-liquidador desempeña funciones liquidadoras y recaudatorias, está obligado a seguir las instrucciones que le da la Comunidad Autónoma, lo que demuestra la existencia de una relación de dependencia. Además, los actos del registrador-liquidador pueden someterse a la jurisdicción contencioso-administrativa como los de cualquier otro órgano administrativo y la prima de recaudación que percibe el registrador-liquidador sólo es una mera compensación por los gastos en que ha incurrido, y no una verdadera retribución.
- 40 Habida cuenta de la respuesta dada por el Reino de España, los Servicios de la Comisión, mediante escrito de 21 de junio de 2005, le solicitaron información complementaria sobre los criterios aplicados para calcular la «compensación» por los gastos en que incurren los registradores-liquidadores, el régimen jurídico aplicado por éstos al personal empleado en el desempeño de sus funciones y las normas promulgadas por las Comunidades Autónomas por las que se encomienda a los Registradores la función de liquidadores titulares de las oficinas liquidadoras.



- 41 El 7 de febrero de 2006, el Reino de España envió un escrito en respuesta a esta solicitud de información. El 17 de febrero tuvo lugar una reunión entre los servicios de la Comisión y los representantes de dicho Estado miembro. El 2 de mayo y el 20 de noviembre de 2006, el referido Estado remitió escritos complementarios en respuesta al escrito de la Comisión de 21 de junio de 2005. En estos escritos, el Reino de España recordó que las oficinas liquidadoras son órganos administrativos que dependen de las Comunidades Autónomas.
- 42 Al considerar que de la documentación aportada y de la información intercambiada se desprendería que el Reino de España incumplía las obligaciones que le incumbían en virtud de la normativa comunitaria en materia de IVA, la Comisión remitió el 15 de diciembre de 2006 un dictamen motivado al Reino de España, concediéndole un plazo de dos meses para ajustarse al mismo. En dicho dictamen, la Comisión reiteró la postura ya expresada en el escrito de requerimiento, a saber, que la sentencia del Tribunal Supremo dio lugar a un cambio en España en lo referente a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores.
- 43 En su respuesta de 15 de marzo de 2007, es decir, un mes después de la expiración del plazo fijado en el dictamen motivado, el Reino de España reiteró los argumentos expuestos en sus comunicaciones anteriores. Asimismo, alegó, por lo que se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo, que las autoridades judiciales españolas consideraron que no era necesaria una petición de decisión prejudicial toda vez que conocían los criterios pertinentes derivados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativos al tema de la sujeción o no al IVA de servicios como los controvertidos en el presente asunto.

#### **Sobre la admisibilidad del recurso**

- 44 En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia y, en particular, en la vista, el Reino de España planteó cuestiones relativas a la admisibilidad del recurso de la Comisión en la medida en que carece de precisión por lo que respecta al territorio de las Islas Canarias, en que en los fundamentos de Derecho del recurso se plantea una infracción de la normativa relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades y en que cabe entender que dicho recurso se extiende a una infracción del artículo 234 CE, puesto que el Tribunal Supremo no presentó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación en interés de la Ley.
- 45 En primer lugar, por lo que respecta a la excepción de inadmisibilidad relativa a la falta de precisión en cuanto al alcance de una supuesta infracción de la Sexta Directiva, el Reino de España recuerda que la Sexta Directiva no se aplica a las Islas Canarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 3, de dicha Directiva.
- 46 El Reino de España estima que la demanda de la Comisión puede generar dudas al no exceptuar a las Islas Canarias de la aplicación de la Sexta Directiva y, por lo tanto, de una posible infracción de ésta por el Reino de España. Esto puede suponer una condena del Reino de España y, en consecuencia, afectar a las retribuciones actualmente pagadas a las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias.
- 47 En su opinión, incumbe a la Comisión, en el marco de un recurso por incumplimiento, señalar las imputaciones concretas formuladas en contra de los Estados miembros. Considera que, en el presente caso, esta falta de claridad debe dar lugar a la inadmisibilidad de la demanda.
- 48 En la vista, el Reino de España solicitó que se precisara que las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias quedaban excluidas de toda declaración de incumplimiento de la Sexta Directiva pronunciada eventualmente por el Tribunal de Justicia.
- 49 La Comisión reconoce que las Islas Canarias quedan fuera del ámbito de aplicación territorial del sistema común del IVA. No obstante, considera que resulta claramente de la

demanda que el supuesto incumplimiento reside en la violación de obligaciones impuestas por la Sexta Directiva, de modo que la sentencia del Tribunal de Justicia afectará únicamente a las situaciones y territorios comprendidos en dicha norma. Esto no implica, sin embargo, que deba ser reformulado el suplico de la demanda con el fin de excluir expresamente las retribuciones pagadas a las oficinas liquidadoras situadas en las Islas Canarias.

- 50 A este respecto, es preciso señalar que no se discute que el territorio de las Islas Canarias queda fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las islas Canarias (DO L 171, p. 1) (véase el auto de 16 de abril de 2008, Club Náutico de Gran Canaria, C-186/07, apartado 18).
- 51 Sin embargo, de lo anterior no se desprende que deba declararse, por dicha razón, la inadmisibilidad del recurso de la Comisión, que se refiere, de manera general, a la infracción por el Reino de España de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva.
- 52 Como alegó la Comisión, del objeto de su recurso se deduce claramente que éste se refiere al incumplimiento por el Reino de España de las obligaciones que se derivan de la Sexta Directiva, obligaciones que incumben a dicho Estado miembro respecto de los territorios y Comunidades Autónomas comprendidos en el ámbito de aplicación *ratione loci* de dicha Directiva.
- 53 En estas circunstancias, la Comisión no estaba obligada a precisar en su recurso que éste no se refería a las Islas Canarias ni, por otra parte, a otros territorios españoles no comprendidos en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, puesto que tal limitación resulta implícita pero claramente del objeto de su demanda.
- 54 Procede concluir que debe desestimarse la excepción de inadmisibilidad basada en una falta de precisión respecto de la situación de las Islas Canarias.
- 55 En segundo lugar, por lo que se refiere a la excepción de inadmisibilidad relativa a la imputación basada en una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, los motivos de la demanda presentada por la Comisión se refieren no sólo a una infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, sino también a una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades. En el apartado 105 de su demanda, la Comisión señaló que «el Reino de España también infringió, en igual medida», dicha normativa.
- 56 Sobre este particular, la Comisión recordó que, en virtud del artículo 1 del Reglamento nº 1553/89, los recursos propios procedentes del IVA resultan de la aplicación de un porcentaje uniforme a la base determinada con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, a partir de las operaciones sujetas a imposición contempladas en el artículo 2 de la Sexta Directiva. En la medida en que los importes abonados por las Comunidades Autónomas a los Registradores de la Propiedad como contraprestación por los servicios prestados por éstos como registradores-liquidadores no se consideraron sujetos al IVA, tampoco se tuvieron en cuenta las cantidades correspondientes a la hora de determinar la base de los recursos propios procedentes del IVA, de modo que, según la Comisión, el Reino de España también infringió la normativa referente al sistema de recursos propios de las Comunidades. La Comisión añade que los intereses de demora que reclama se basan en el artículo 11 del Reglamento nº 1150/2000.
- 57 Según la Comisión, dicha conclusión no queda cuestionada por el hecho de que la apreciación de las consecuencias financieras de la aplicación de la normativa comunitaria en materia de IVA no sea efectuada sino en ejecución de la sentencia que eventualmente pueda dictar el Tribunal de Justicia declarando, en el presente caso, el incumplimiento del Reino de España.

- 58 Si bien el Reino de España no respondió, en la fase escrita, a las alegaciones de la Comisión por lo que se refiere a dicha imputación, en la vista propuso una excepción de inadmisibilidad al respecto, puesto que considera que la Comisión debía haber formulado, en el suplico de su demanda, una imputación específica relativa a la supuesta infracción de dicha normativa.
- 59 Es preciso destacar que si bien la Comisión menciona, en el procedimiento administrativo previo y en los motivos de la demanda, la imputación basada en una infracción de la citada normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, no la incluye en el suplico de ésta.
- 60 En virtud del artículo 21 del Estatuto del Tribunal de Justicia y del artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento, incumbe a la Comisión indicar, en las pretensiones del recurso presentado en virtud del artículo 226 CE, las imputaciones precisas sobre las cuales el Tribunal de Justicia está llamado a pronunciarse (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia, C-347/88, Rec. p. I-4747, apartado 28, y de 31 de marzo de 1992, Comisión/Dinamarca, C-52/90, Rec. p. I-2187, apartado 17). Dichas pretensiones deben ser formuladas de manera inequívoca, para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o bien omita pronunciarse sobre una pretensión (véanse las sentencias de 14 de diciembre de 1962, Meroni y otros/Alta Autoridad, 46/59 y 47/59, Rec. pp. 783 y ss., especialmente p. 801; de 20 de noviembre de 2003, Comisión/Francia, C-296/01, Rec. p. I-13909, apartado 121, y de 15 de junio de 2006, Comisión/Francia, C-255/04, Rec. p. I-5251, apartado 24).
- 61 Es cierto que, al intentar demostrar la infracción alegada, la Comisión hizo referencia a dos sentencias en las que el Tribunal de Justicia declaró la existencia de incumplimientos tanto de los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva como del Reglamento nº 1553/89 y del Reglamento (CEE, Euratom) nº 1552/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se aplica la Decisión 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades (DO L 155, p. 1) (sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, Rec. p. I-6251, y Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355).
- 62 Sin embargo, como se desprende de la lectura de ambas sentencias, la Comisión había mencionado no sólo las imputaciones relativas a las supuestas infracciones de dicha normativa en las pretensiones de sus recursos, sino que dichas imputaciones habían sido objeto incluso de procedimientos administrativos previos independientes de los relativos a las supuestas infracciones de la Sexta Directiva.
- 63 Debe declararse la inadmisibilidad de la imputación basada en una infracción de la normativa sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades, al haber limitado las pretensiones del recurso a la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva sin mencionar dicha imputación.
- 64 Por último, en lo referente a la admisibilidad del recurso en la medida en que podría entenderse que versa sobre la infracción del artículo 234 CE, es preciso recordar que, en el procedimiento administrativo previo y ante el Tribunal de Justicia, la Comisión destacó que la sentencia del Tribunal Supremo resulta de un recurso de casación en interés de la Ley y que dicho órgano jurisdiccional, en el marco del citado recurso de casación, no planteó ninguna cuestión al Tribunal de Justicia acerca de la aplicación de la Sexta Directiva a las actividades de los registradores-liquidadores.
- 65 Sin embargo, en respuesta a una pregunta planteada por el Tribunal de Justicia en la vista, la Comisión señaló que su recurso no contempla la infracción del artículo 234 CE por el Reino de España.
- 66 Habida cuenta de dicha aclaración, no procede considerar la excepción de inadmisibilidad, planteada asimismo por el Reino de España por primera vez en la vista,

del recurso de la Comisión en la medida en que éste se refería, en las circunstancias del presente caso, a tal infracción.

- 67 Por lo tanto, procede puntualizar que el recurso de la Comisión es únicamente admisible en la medida en que tiene por objeto la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

### **Sobre el fondo**

#### *Alegaciones de las partes*

- 68 Según la Comisión, los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los registradores-liquidadores deben estar sujetos al IVA en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva. Los registradores-liquidadores actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio, tal y como se exige en el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. No presentan las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios en cuestión puedan considerarse prestados por un funcionario a la Administración a la que pertenece y, en tal supuesto, no sujetos al IVA en virtud de la excepción prevista en el apartado 5 de dicho artículo.
- 69 La Comisión estima que el concepto de «actividad económica» contemplado en el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse ampliamente, pudiendo englobar funciones conferidas y reguladas por el Derecho público. No es suficiente que se trate de un acto cuya ejecución esté comprendida dentro de las prerrogativas de la autoridad pública. Es el carácter independiente o no de la actividad ejercida por el operador de que se trate lo verdaderamente determinante para incardinar dicha actividad en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Según la Comisión, esta interpretación es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establecida en sus sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, y relativa, respectivamente, a los notarios y «gerechtsdeurwaarders» (agentes judiciales), así como a los recaudadores de impuestos.
- 70 La Comisión alega, además, que el mero hecho de que una norma de Derecho nacional establezca que una persona debe considerarse «funcionario» de la Administración pública no es, *per se* y automáticamente, una razón válida para excluir a dicha persona del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Es preciso analizar la naturaleza real y la esencia de la actividad ejercida por el registrador-liquidador, a fin de poder determinar su tratamiento a efectos del IVA.
- 71 A este respecto, la Comisión mantiene que, en España, el sistema de acceso a la profesión de registrador-liquidador se basa en unas oposiciones cuyo contenido es muy similar al de las oposiciones a notarías. Si bien tienen la consideración de funcionarios públicos de acuerdo con la legislación que les resulta aplicable, no se ha discutido en ningún momento que los notarios, que también perciben honorarios y no salarios, están sujetos al IVA.
- 72 En lo referente a la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, la Comisión alega, en primer lugar, que el registrador-liquidador es un profesional que presta servicios con carácter independiente y que organiza de forma autónoma los recursos humanos y materiales necesarios para la prestación de dichos servicios. Según la Comisión, la relación entre el registrador-liquidador y el personal auxiliar por él contratado, que no está subordinado en modo alguno a la Comunidad Autónoma, es ni más ni menos la que existe entre empresario y trabajador. El hecho de que los empleados permanezcan en sus puestos pese al cambio del titular de la oficina liquidadora resulta irrelevante, ya que tales empleados no dependen, en ningún caso, de la Administración, sino de quien en cada momento ostenta el cargo de registrador-liquidador.

- 73 En segundo lugar, la Comisión señala que, a efectos fiscales nacionales, no existe distinción alguna entre los ingresos percibidos por los Registradores de la Propiedad como profesionales encargados del Registro de la Propiedad (cuya sujeción al IVA y su carácter empresarial se aceptan sin discusión por las autoridades españolas) y los ingresos percibidos como registradores-liquidadores encargados de las oficinas liquidadoras. Ambos tipos de ingresos aparecen en la declaración del impuesto sobre la renta como «rendimientos de actividades económicas» y no como «rendimientos del trabajo». Según la Comisión, si el registrador-liquidador fuera un funcionario, sería sin duda el único funcionario de la Administración en España que declararía los ingresos por su trabajo en la función pública como rendimientos de actividades económicas y que deduciría los correspondientes gastos (en concepto de gastos derivados de una actividad económica).
- 74 En tercer lugar, la Comisión considera que el hecho de que sea necesario un convenio bilateral específico de colaboración entre cada Comunidad Autónoma, por un lado, y los Colegios de Registradores, por otro, demuestra que, a efectos de la Sexta Directiva, los registradores-liquidadores no son órganos administrativos de las Comunidades Autónomas, ni partes intrínsecas, integrantes o internas de éstas. Por el contrario, se trata de partes independientes y distintas con las que las Comunidades Autónomas celebran contratos de prestaciones de servicios a título oneroso.
- 75 Poco importa, a efectos de la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que las funciones examinadas consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público, que el profesional esté sometido a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública, o que su remuneración se determine mediante ley (véanse la sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 10, 14 y 19, y el auto de 21 de mayo de 2008, Mihal, C-456/07, apartado 20).
- 76 Habida cuenta de estas consideraciones, la Comisión concluye que no cabe invocar el artículo 4, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva para justificar la no sujeción al IVA de los servicios prestados por el registrador-liquidador, en la medida en que éste actúa de manera independiente sin estar integrado en la Administración pública a la que presta servicios a título oneroso.
- 77 El Reino de España sostiene que la actividad ejercida por el registrador-liquidador no tiene carácter económico y que se trata, en cambio, de una actividad pública. La retribución que percibe el registrador-liquidador no se destina a sufragar una actividad económica de mercado ordinaria en la que se presupone un ánimo de lucro, sino a hacer frente a los gastos de funcionamiento de la oficina liquidadora. Desempeña la misma función económica que la asunción de los costes que generan los órganos tributarios estatales. Las oficinas liquidadoras desempeñan las mismas funciones que otros órganos estatales, autonómicos o forales según el territorio de que se trate. Desde el punto de vista del registrador-liquidador, la dirección de la oficina es, en principio, una obligación impuesta por ley y vinculada al Registro en el que desarrolla su actividad registral. Por lo tanto, es imposible negarse a practicar operaciones de liquidación solicitadas por los contribuyentes puesto que es imposible renunciar a dicha competencia.
- 78 En cualquier caso, el Reino de España considera que las oficinas liquidadoras son organismos de Derecho público que desarrollan actividades en el ejercicio de funciones públicas y, por lo tanto, que están comprendidas en la regla de no sujeción establecida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva. Los registradores-liquidadores cuentan con innumerables prerrogativas para ejercer y desarrollar todas sus funciones. Efectúan comprobaciones, giran liquidaciones, imponen sanciones y recargos, requieren datos de los contribuyentes, les notifican actos y resoluciones, resuelven los recursos que plantean y conceden aplazamientos, entre otras funciones. Tienen exactamente la misma condición de autoridad pública que la que tienen atribuida otros órganos estatales, forales o autonómicos que desarrollan la misma actividad en sus respectivos territorios.
- 79 Además, el Reino de España señala que no existe actualmente en ningún territorio ningún operador privado que realice funciones liquidadoras. En la medida en que no cabe plantearse, ni actual ni potencialmente, la posibilidad de que operadores económicos privados desarrollen estas funciones, parece a todas luces justificado que no se considere

a las oficinas liquidadoras sujetos pasivos del IVA, respetando la neutralidad fiscal en las circunstancias descritas.

- 80 Aun suponiendo que el Tribunal de Justicia considerase que la actividad ejercida por los registradores-liquidadores constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva, el Reino de España sostiene que la independencia requerida en el artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva no se produce ni frente a los órganos de las Administraciones con los que la oficina liquidadora se relaciona vertical o jerárquicamente, ni frente a los contribuyentes que liquidan sus impuestos. A su juicio, la atribución de la competencia no depende del registrador-liquidador, al tomar posesión del Registro de la Propiedad al que se vincula la oficina liquidadora, y su cese no conlleva la pérdida de la competencia en relación con dicha oficina liquidadora.
- 81 En su opinión, los registradores-liquidadores carecen asimismo de independencia en lo referente a la organización de los recursos humanos y materiales. Considera que vienen condicionados en el número de personas y su cualificación, en las condiciones de los locales o en lo relativo a los sistemas informáticos y de gestión. Al tomar posesión de las oficinas liquidadoras, los registradores-liquidadores se encuentran con unos empleados que permanecen en sus puestos pese al cambio de titular de la oficina de que se trate. Este personal no depende exclusivamente del registrador-liquidador, ya que, en tal caso, lo lógico sería que los empleados siguieran al registrador-liquidador en caso de que se produjese un cambio en la titularidad de la oficina liquidadora.
- 82 La responsabilidad por actuaciones negligentes del registrador-liquidador recae sobre la Administración tributaria, en la que se integra la oficina liquidadora de la que es titular el registrador-liquidador, en el marco del régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. Para el Reino de España, este hecho ilustra claramente el carácter dependiente con que los registradores-liquidadores desarrollan su actividad. Afirma que las previsiones disciplinarias aplicables a los registradores-liquidadores son análogas a las que rigen la actuación de cualquier funcionario público. Según dicho Estado miembro, otras manifestaciones de esta falta de independencia pueden ser las visitas de inspección anuales a las oficinas liquidadoras; el control permanente de sus actuaciones, tanto por medios informáticos como a través de comisiones específicas; la supervisión permanente de determinadas actuaciones de valoración y liquidación; la exigencia de medios informáticos y personales adecuados; la posibilidad de reorganización de dichas oficinas o las Instrucciones de diverso alcance de obligado cumplimiento.
- 83 Según el Reino de España, no resulta aplicable al presente caso la jurisprudencia establecida en las sentencias Comisión/Países Bajos y Ayuntamiento de Sevilla, antes citadas. Por un lado, las actividades de los notarios y de los agentes judiciales de que se trataba en el primer asunto correspondían a actividades de una profesión liberal y, por otro lado, los actos de los Recaudadores de Zona de que se trataba en el segundo asunto eran puramente contractuales y de índole privada, de modo que no se traducían en actos administrativos. En su opinión, en el presente caso no estamos ante las mismas circunstancias.

*Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 84 Con carácter preliminar, es preciso puntualizar que no se discute que, en tanto que profesionales encargados de la gestión del Registro de la Propiedad, las actividades de los Registradores están sujetas al IVA.
- 85 El presente recurso de la Comisión versa exclusivamente sobre la sujeción al IVA de las funciones que los Registradores de la Propiedad desempeñan como liquidadores titulares de una oficina liquidadora. Como registradores-liquidadores, determinadas Comunidades Autónomas les confían funciones relacionadas con la gestión, liquidación y recaudación de los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales. El examen del Tribunal de Justicia se refiere a esta parte de sus actividades.



- 86 Para apreciar si está fundada la infracción, que alega la Comisión, de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, es preciso examinar, en primer lugar, si los servicios prestados por los registradores-liquidadores a las Comunidades Autónomas constituyen actividades económicas en el sentido del artículo 2 de dicha Directiva; en segundo lugar, si las tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva y, en tercer lugar, si, en cualquier caso, el Reino de España puede alegar, como hace, la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública.
- 87 En primer lugar, es preciso recordar que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al contemplar, en su artículo 2, relativo a las operaciones sujetas a imposición, junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país y al definir, en su artículo 4, apartado 1, como «sujeto pasivo» a quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Países Bajos, antes citada, apartados 6 y 7; de 4 de diciembre de 1990, van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, C-260/98, Rec. p. I-6537, apartado 24, y de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartados 27 y 28).
- 88 El concepto de actividades económicas se define en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, e incluye, en particular, el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas (sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartados 6 y 7, así como Isle of Wight Council y otros, apartado 27).
- 89 El análisis de estas definiciones pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 8; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, antes citada, apartado 26, y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Rec. p. I-1751, apartado 47 y jurisprudencia citada). De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 13 de diciembre de 2007, Götz, C-408/06, Rec. p. I-11295, apartado 18).
- 90 Habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, procede señalar que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.
- 91 Dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que las actividades de los registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartado 10, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, apartado 28).
- 92 Por otra parte, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12), el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.



- 93 Pues bien, como se desprende de los autos, las actividades de liquidación y de recaudación ejercidas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y una compensación fija por cada liquidación practicada exenta o negativa responden a dicha definición. Como resulta de la respuesta del Reino de España, de 7 de febrero de 2006, a una solicitud de información adicional realizada por la Comisión a raíz de la respuesta de este Estado miembro al escrito de requerimiento, si bien es cierto que el porcentaje de la prima de recaudación puede variar de una Comunidad Autónoma a otra, y puede variar temporalmente según los términos de los convenios de colaboración firmados por los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas de que se trate, no es menos cierto que el beneficio que los registradores-liquidadores obtienen de su actividad depende no sólo del importe de los impuestos recaudados, sino también de los gastos asociados a la organización de los medios personales y materiales de su actividad, de su eficiencia y de los medios empleados para conseguir dicha recaudación.
- 94 Por lo que respecta a la alegación del Reino de España de que las cantidades percibidas por las oficinas recaudadoras se destinan únicamente a hacer frente a los gastos de funcionamiento de dichas oficinas y no constituyen una «remuneración que percibe el autor de la operación» en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, baste señalar que, como se desprende del artículo 294 de la Ley Hipotecaria recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, a diferencia de los funcionarios españoles, los registradores-liquidadores no perciben un salario del Estado. Como ha alegado la Comisión, es difícilmente imaginable que los registradores-liquidadores, si son funcionarios que dependen de la Administración tributaria como afirma el Reino de España, acepten ejercer funciones sin la más mínima contrapartida y que no obtengan beneficio económico alguno del ejercicio de sus funciones como titulares de las oficinas liquidadoras.
- 95 En respuesta a una pregunta planteada por el Tribunal de Justicia en la vista, el propio Reino de España admitió que la indemnización percibida por los registradores-liquidadores comprende no sólo los costes de las prestaciones realizadas, sino también una retribución para los propios registradores-liquidadores.
- 96 Además, según la información facilitada por la Comisión y confirmada en la vista, los registradores-liquidadores declaran sus ingresos como ingresos de actividades económicas y, a efectos fiscales nacionales, no existe distinción alguna entre los ingresos percibidos por los Registradores como profesionales encargados del Registro y los ingresos percibidos como registradores-liquidadores. Si bien el tratamiento fiscal nacional de los ingresos de éstos no es determinante a la hora de calificar sus actividades como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva, constituye no obstante un indicio adicional sobre la naturaleza real y la esencia de los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los autores de las operaciones de que se trata en el presente caso.
- 97 En estas circunstancias, las actividades de liquidación y de recaudación realizadas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas constituyen una prestación de servicios realizada a título oneroso a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva y una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de esta Directiva.
- 98 Esta conclusión viene confirmada por la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, en lo referente a la sujeción al IVA de los Recaudadores de Zona nombrados por la entidad local de que se trata en dicho asunto cuyos tributos recaudan.
- 99 En la citada sentencia, el Tribunal de Justicia examinó la cuestión de si la actividad de recaudación ejercida por los Recaudadores de Zona debía o no considerarse realizada «con carácter independiente», a efectos del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, y la aplicabilidad de la regla de no sujeción establecida en el apartado 5 de dicho artículo. Sin embargo, tal examen supone que se determine previamente el «carácter económico», en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva, de la actividad de

recaudación de impuestos ejercida por los citados Recaudadores (véase, en este sentido, la sentencia Götz, antes citada, apartado 15).

- 100 En segundo lugar, en el caso de que el Tribunal de Justicia considere que los registradores-liquidadores ejercen una actividad económica, el Reino de España estima que no puede tratarse de una actividad ejercida con carácter independiente a efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. No existe independencia ni respecto de los órganos de las Administraciones con los que las oficinas liquidadoras se relacionan verticalmente, ni respecto del contribuyente.
- 101 Sobre este particular, el Reino de España alega que los registradores-liquidadores no pueden negarse a practicar una operación de liquidación que les solicite un contribuyente, porque dicha competencia es irrenunciable. Además, los registradores-liquidadores no organizan sus recursos humanos y materiales de modo autónomo, se puede hacer responsable a la Administración tributaria de los actos de negligencia de los registradores-liquidadores, y éstos están sujetos a un control disciplinario por la autoridad pública y a inspecciones por parte de la Administración tributaria.
- 102 De los autos se desprende que los registradores-liquidadores no perciben salario y que no están vinculados a las Comunidades Autónomas por contratos de trabajo. Por lo tanto, es preciso examinar si realizan las actividades objeto del presente recurso con carácter independiente o si la relación jurídica entre los referidos registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas que recurren a sus servicios crea, sin embargo, lazos de subordinación, como los mencionados en el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.
- 103 En primer lugar, por lo que respecta a las condiciones laborales, no hay «lazo de subordinación», en el sentido del artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva, toda vez que los registradores-liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades.
- 104 Es cierto que de las respuestas de las autoridades españolas a las preguntas planteadas por la Comisión en el procedimiento administrativo previo se desprende que las Comunidades Autónomas pueden indicar a los registradores-liquidadores el sistema informático que deben utilizar y que deben estar conectados «on-line» con las autoridades competentes de las Comunidades Autónomas, y pueden exigir una dotación mínima de personal en las oficinas liquidadoras y que dicho personal demuestre unas cualificaciones profesionales concretas.
- 105 Sin embargo, estas circunstancias son irrelevantes, puesto que resulta claramente de los autos que la organización de los recursos humanos depende de cada oficina liquidadora. El personal empleado en las referidas oficinas no forma parte de los efectivos de las Comunidades Autónomas y no tiene ningún vínculo directo con éstas. Como se desprende de la Ley Hipotecaria, dicho personal está vinculado al registrador-liquidador por una relación laboral, depende del registrador-liquidador y es retribuido por éste.
- 106 En estas condiciones, la dependencia funcional de los registradores-liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas que pueden darles instrucciones, así como la sujeción de los registradores-liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades, no resultan determinantes para la calificación de su relación jurídica con las Comunidades Autónomas con respecto al artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva (véanse, asimismo, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 12, antes citadas).
- 107 En segundo lugar, por lo que respecta a las condiciones retributivas, como se desprende de los apartados 93 a 97 de la presente sentencia, no existe relación de subordinación, toda vez que los registradores-liquidadores soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos

recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 13, antes citadas), de la eficacia de los registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador. El hecho de que los gastos generales y los gastos en material y personal de cada oficina liquidadora están a cargo de los registradores-liquidadores titulares de dichas oficinas resulta claramente de la información facilitada por el Reino de España así como de determinados convenios de colaboración celebrados entre algunas Comunidades Autónomas y los Colegios de Registradores de dichas Comunidades.

- 108 Si bien el Reino de España subraya la falta de negociación directa entre las Comunidades Autónomas y los registradores-liquidadores individuales por lo que respecta a las cantidades percibidas por éstos por los servicios que prestan, no es menos cierto que tal negociación tiene lugar entre los distintos Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas en las que exista un convenio de colaboración y que, en dichas negociaciones, los primeros actúan como representantes de los registradores-liquidadores.
- 109 Por último, en lo referente a la responsabilidad del empresario, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la Comunidad Autónoma pueda ser considerada responsable por los actos de los registradores-liquidadores realizados en cuanto delegados de la autoridad pública no basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación (véase la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartado 14).
- 110 En tercer lugar, el Reino de España sostiene, sin embargo, que los registradores-liquidadores, aun admitiendo que ejercen actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, deben estar amparados por la regla de no sujeción, establecida en el apartado 5, párrafo primero, de dicho artículo, en favor de los organismos de Derecho público, cualidad que se les debería reconocer.
- 111 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva únicamente establece la no sujeción en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas (sentencia Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 20).
- 112 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha disposición debe interpretarse de modo que se menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en los artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al IVA (véase la sentencia Isle of Wight Council y otros, antes citada, apartados 38 y 44).
- 113 Deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, a saber, la cualidad de organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública (sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 11; Comisión/Países Bajos, antes citada, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartado 18).
- 114 Por lo que respecta al primer requisito, esto es, la cualidad de organismo público, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 17).
- 115 Con independencia de que la normativa pertinente califique como funcionarios a los registradores-liquidadores y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público, es preciso señalar

que, a efectos de la Sexta Directiva, los registradores-liquidadores no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órgano de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración pública, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal.

- 116 En el presente caso, no se discute que las propias Comunidades Autónomas constituyen organismos de Derecho público. Sin embargo, la actividad cuya sujeción al IVA se discute en el presente caso no es realizada por dichos organismos, sino, a título oneroso, por un prestatario de servicios distinto y no integrado en ellos. Esta falta de integración resulta con claridad de las relaciones descritas anteriormente entre los registradores-liquidadores y las Comunidades Autónomas, debido a que los convenios de colaboración que regulan dichas actividades se negocian entre los Colegios de Registradores y las Comunidades Autónomas y a que nadie afirma que, cuando actúa como responsable del Registro de la Propiedad, el Registrador de la Propiedad sea un organismo de Derecho público, a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, ni cuestiona la sujeción al IVA de estas actividades. Pues bien, es cierto que existe una diferencia entre la gestión de dicho Registro y la actividad de recaudación y de liquidación de los impuestos de que se trata en el presente caso, pero tal diferencia se manifiesta no respecto de la cuestión de si el Registrador constituye un organismo de Derecho público, a efectos de la citada disposición de la Sexta Directiva, sino respecto de si la actividad que realiza está comprendida en el ejercicio de prerrogativas de la autoridad pública.
- 117 Por otra parte, en lo referente a la doble función del Registrador, es preciso recordar también que, en respuesta a una solicitud de información por parte de la Comisión, el Reino de España indicó, mediante escrito de 5 de abril de 2006, que la organización del personal empleado por el Registrador y las funciones que debe realizar dependen de cada oficina liquidadora. Si bien puede existir, en determinadas oficinas, una distinción entre el personal encargado de las funciones relativas a la gestión del Registro de la Propiedad y el encargado de las funciones relativas a las actividades de liquidación y de recaudación, en otras oficinas se supone que el personal alterna dichas funciones según el volumen de trabajo y las exigencias del Registrador. En cualquier caso, dicho personal está vinculado al Registrador mediante una relación laboral sujeta al Derecho privado, depende del Registrador y es retribuido por éste.
- 118 En consecuencia, como ya ha señalado el Tribunal de Justicia en circunstancias similares, aun cuando, como en el presente caso, la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22).
- 119 Esta conclusión viene confirmada, además, por el hecho de que, como se desprende el apartado 112 de la presente sentencia, en tanto que excepción al principio de sujeción de toda actividad de naturaleza económica, el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta. Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción.
- 120 En la vista, el Reino de España subrayó el hecho de que los registradores-liquidadores son responsables de la recaudación y de la liquidación de impuestos estatales, a saber, los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, correspondientes a la autonomía fiscal reconocida a los Estados miembros así como a la organización y la gestión de la estructura administrativa fiscal nacional.
- 121 A este respecto, es preciso recordar que de la jurisprudencia se desprende que, aunque la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que

éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 19).

- 122 De lo anterior se deduce que nada en el Derecho comunitario se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el presente caso, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros.
- 123 Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos Registradores si resulta que se prestan, como ocurre en el presente caso, como una actividad económica independiente.
- 124 Por último, el Reino de España ha invocado su dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que éste tiene su origen en la sentencia del Tribunal Supremo.
- 125 Sobre este particular, es preciso señalar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cabe declarar, en principio, la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro con arreglo al artículo 226 CE cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente (sentencia de 9 de diciembre de 2003, Comisión/Italia, C-129/00, Rec. p. I-14637, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 126 En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia señaló también que, si bien no cabe tomar en consideración decisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por éste (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 32).
- 127 Por lo tanto, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una oficina liquidadora, no están sujetos al IVA.

#### **Costas**

- 128 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de España y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 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, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al impuesto sobre el valor añadido.**

**2) Condenar en costas al Reino de España.**