

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)  
de 8 de diciembre de 2005 \*

En el asunto C-220/03,

que tiene por objeto un recurso interpuesto, con arreglo al artículo 238 CE, el 21 de mayo de 2003,

**Banco Central Europeo**, representado por la Sra. C. Zilioli y el Sr. M. Benisch, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. H.-G. Kamann y M. Selmayr, Rechtsanwälte, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**República Federal de Alemania**, representada por el Sr. U. Forsthoff, en calidad de agente, asistido por el Sr. W. Hölters, Rechtsanwalt,

parte demandada,

\* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. K. Schiemann (Ponente), K. Lenaerts, E. Juhász y M. Ilešič, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;  
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de junio de 2005;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de septiembre de 2005;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 Mediante su recurso, el Banco Central Europeo (BCE) solicita, en esencia, al Tribunal de Justicia que declare que por todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que el BCE necesita para su uso oficial en Alemania y, en particular, por todos los alquileres de inmuebles, la República Federal de Alemania está obligada a reembolsarle las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios de las que pueda acreditarse o de las que un análisis económico razonable lleve a concluir que están incluidas en los precios pagados por dicha institución. Además de tal declaración de principio, el BCE solicita que el referido Estado miembro sea condenado a

reembolsarle las sumas de 8.794.023,37 euros, correspondiente al citado impuesto incluido en los alquileres que pagó, y de 1.925.689,23 euros, correspondiente al mismo impuesto incluido en los gastos accesorios y obras diversas en relación con los mencionados alquileres.

## Marco jurídico

- 2 El BCE basa sus pretensiones, formuladas en virtud de una cláusula compromisoria contenida en el Convenio de 18 de septiembre de 1998 celebrado entre el Gobierno de la República Federal de Alemania y el Banco Central Europeo relativo a la sede de dicha institución (BGBl. 1998 II, p. 2745; en lo sucesivo, «Convenio relativo a la sede»), en el artículo 8, apartado 1, del citado Convenio, interpretado a la luz de los artículos 3, párrafo segundo, y 23, párrafo primero, del Protocolo sobre los Privilegios y las Inmunidades de las Comunidades Europeas de 8 de abril de 1965 (DO 1967, 152, p. 13; en lo sucesivo, «Protocolo»).

- 3 El artículo 291 CE dispone:

«La Comunidad gozará en el territorio de los Estados miembros de los privilegios e inmunidades necesarios para el cumplimiento de su misión, en las condiciones establecidas en el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas. Lo mismo se aplicará al Banco Central Europeo, al Instituto Monetario Europeo y al Banco Europeo de Inversiones.»

## Protocolo

- 4 El artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo prevé:

«Los Gobiernos de los Estados miembros adoptarán, siempre que les sea posible, las disposiciones apropiadas para la remisión o el reembolso de los derechos indirectos

y de los impuestos sobre la venta incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles cuando las Comunidades realicen, para su uso oficial, compras importantes cuyo precio comprenda derechos e impuestos de esta naturaleza. No obstante, la aplicación de dichas disposiciones no deberá tener por efecto falsear la competencia dentro de las Comunidades.»

- 5 El artículo 23, párrafo primero, del Protocolo enuncia que éste se aplica al BCE.

#### *Convenio relativo a la sede*

- 6 Según el quinto párrafo de su preámbulo, el Convenio relativo a la sede tiene por objetivo «definir los privilegios e inmunidades del Banco Central Europeo en la República Federal de Alemania de conformidad con el Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas».
- 7 El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede dispone:

«En aplicación del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, el Bundesamt für Finanzen [Agencia Federal Tributaria] reembolsará, cuando se solicite, con los ingresos recaudados con el impuesto sobre el volumen de negocios, las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios que las empresas hayan consignado por separado en las facturas dirigidas al BCE por las entregas de bienes y prestaciones de servicios al BCE, cuando estas operaciones estén destinadas al uso oficial del BCE. La cuota del impuesto adeudada en cada caso deberá ser superior a 50 DEM y haber sido pagada por el BCE a la empresa. [...]»

- 8 El artículo 21 del Convenio relativo a la sede enuncia la siguiente cláusula compromisoria:

«Cualquier divergencia entre el Gobierno [de la República Federal de Alemania] y el BCE sobre la interpretación o la aplicación de este Convenio, que no pueda resolverse directamente entre las partes del Convenio, podrá llevarse ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por cada una de las partes, de conformidad con el artículo 35.4 de los Estatutos del SEBC [Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo].»

*Estatutos del SEBC*

- 9 El artículo 35.4 del Protocolo sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo anexo al Tratado CE (en lo sucesivo, «Estatutos del SEBC») tiene la siguiente redacción:

«El Tribunal de Justicia será competente para pronunciarse en virtud de las cláusulas compromisorias que contengan los contratos celebrados por el BCE o en su nombre, ya estén regulados por el Derecho público o por el privado.»

*Disposiciones relativas al impuesto sobre el volumen de negocios*

- 10 La Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz), cuya versión pertinente para el presente litigio es la de 9 de junio de 1999 (BGBl. 1999 I,

p. 1270; en lo sucesivo, «UStG»), tiene por objeto adaptar el Derecho alemán a las disposiciones 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»).

- 11 Con arreglo al artículo 4, apartado 12, letra a), de la UStG, que se basa en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, el alquiler de bienes inmuebles está exento del impuesto sobre el volumen de negocios. Esta exención se extiende a todas las prestaciones accesorias de los alquileres y, en particular, a las cargas que el arrendador factura al arrendatario en virtud del contrato de alquiler.
- 12 El artículo 9, apartado 1, de la UStG, que se basa en el artículo 13, parte C, de la Sexta Directiva, prevé la posibilidad de tratar como sujeta al referido impuesto una operación que normalmente estaría exenta en virtud del artículo 4, apartado 12, letra a), de dicha Ley si fuera realizada en beneficio de un empresario que realice operaciones sometidas a su vez al impuesto sobre el volumen de negocios y que le permitan deducir del impuesto soportado.
- 13 El BCE no tiene la condición de empresario en el sentido del Derecho fiscal alemán y los arrendadores de inmuebles alquilados por éste no se benefician, por consiguiente, de la posibilidad prevista en el artículo 9, apartado 1, de la UStG de que se traten como operaciones sometidas al citado impuesto los alquileres de inmuebles a dicha institución y las prestaciones de servicios accesorias a tales operaciones. Además, el Derecho fiscal alemán también excluye esta opción por el sometimiento, porque el BCE, al igual que los bancos y las compañías de seguros del sector privado, únicamente realiza operaciones que excluyen la deducción del impuesto soportado.

- 14 De conformidad con el artículo 15, apartado 1, de la UStG, que se basa en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, los empresarios que realizan operaciones sometidas al impuesto sobre el volumen de negocios pueden deducir de éste la cuota del impuesto soportado que hayan pagado a sus proveedores por las prestaciones intermedias. Sin embargo, no tienen esta posibilidad en las operaciones exentas, como lo son, en virtud del artículo 4, apartado 12, letra a), de la UStG, el alquiler de inmuebles y la prestación de servicios accesorios a dicho alquiler, porque, en ese caso, no se impone ningún impuesto sobre el volumen de negocios y, por tanto, no es posible deducción alguna.

### Marco fáctico

- 15 El BCE alquila diferentes inmuebles en Frankfurt (Alemania), ciudad en la que tiene su sede. Los dos inmuebles principales son:

— El edificio Eurotower, situado en la Kaiserstraße 29 (en lo sucesivo, «Eurotower»), y

— El edificio Eurotheum, situado en la Neue Mainzer Straße y en la Junghofstraße (en lo sucesivo, «Eurotheum»).

- 16 Es sabido que, con arreglo al artículo 4, apartado 12, letra a), de la UStG, el alquiler de dichos inmuebles está exento del impuesto sobre el volumen de negocios. De igual modo, conforme al principio según el cual las prestaciones accesorias están sujetas al mismo régimen que la prestación principal, las cargas correspondientes a

los citados alquileres (gastos de mantenimiento, electricidad, agua, seguros, etc.; en lo sucesivo, «cargas») están igualmente exentas del referido impuesto. Por consiguiente, los arrendadores que alquilan inmuebles al BCE y gestionan sus cargas correspondientes no le facturan impuesto sobre el volumen de negocios a dicha institución por las operaciones mencionadas.

- 17 Los propios arrendadores están sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios por todas las prestaciones accesorias relacionadas con los inmuebles que alquilan (obras de construcción, mejora, mantenimiento, así como gastos de electricidad, agua, seguros, etc.; en lo sucesivo, «operaciones accesorias»). Si el alquiler que realiza el arrendador estuviera sometido a un impuesto de ese tipo, consta que, con arreglo al artículo 15, apartado 1, de la UStG, podría deducir del impuesto que devenga por sus operaciones gravadas la cuota del impuesto que ha soportado por las operaciones de adquisición (en lo sucesivo, «impuesto soportado»). De ese modo, podría recuperar dicha cuota.
- 18 Por esta razón, los arrendadores tienen interés en ejercer la opción, que se les confiere de conformidad con el artículo 9, apartado 1, de la UStG, a efectos de tratar como operación sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios un alquiler que normalmente estaría exento del referido impuesto. En los casos en que el arrendador tiene esta opción, a saber, cuando los alquileres los contratan arrendatarios que tienen la condición de empresarios y que a su vez realizan operaciones gravadas, el arrendatario puede deducir a continuación la cuota del impuesto sobre el volumen de negocios exigido por el alquiler de la cuota que abona por las operaciones que realiza. Por tanto, el arrendatario puede recuperar, en principio, la cuota del impuesto pagado sobre el valor del arrendamiento y el hecho de que el arrendador haya optado por la sujeción no conlleva ninguna consecuencia financiera negativa para dicho arrendatario.

- 19 Según el BCE, este sistema de exención tiene por resultado obligar a pagar a sus arrendadores las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios soportado por éstos en sus operaciones de adquisición. En efecto, los arrendadores calculan los alquileres en función de su margen de beneficios y, por consiguiente, imponen alquileres más elevados a los arrendatarios como el BCE, a los que no pueden repercutir el impuesto soportado. Aunque dichas cuotas no figuren por separado en las facturas, según dicha institución, sería posible probar que están incluidas en los precios del alquiler y de las cargas que se le facturan. De ello deduce que soporta de manera indirecta un impuesto sobre el volumen de negocios.
- 20 La República Federal de Alemania niega que las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios se incluyan en los alquileres y cargas pagados por el BCE. Alega que muchos otros arrendatarios, en particular, los bancos y las compañías de seguros del sector privado, se encuentran en la misma posición fiscal que el BCE. Los alquileres y las cargas los fija el mercado y el BCE no ha aportado pruebas de que los alquileres y cargas que paga se hayan incrementado con los importes correspondientes efectivamente a las cuotas del impuesto soportado por los arrendadores por sus operaciones gravadas en relación con el arrendamiento.
- 21 En un escrito de 9 de abril de 2001, el Finanzamt Wiesbaden, que es la oficina local tributaria competente, denegó la solicitud del BCE que pretendía obtener el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios incluido, según éste, en las facturas de alquiler y de cargas que le habían enviado sus arrendadores. El BCE cuestionó esta negativa invocando el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede y el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo. Ante la persistencia de la divergencia entre las autoridades fiscales alemanas y el BCE, éste interpuso el presente recurso.

## **Sobre la admisibilidad del recurso**

- 22 La República Federal de Alemania rechaza la admisibilidad del recurso tanto a la luz del Protocolo como en virtud del Convenio relativo a la sede.
- 23 En primer lugar, según la República Federal de Alemania, la cláusula compromisoria que figura en el artículo 21 del Convenio relativo a la sede se aplica expresa y únicamente a las divergencias de interpretación o aplicación «de dicho Convenio». Por tanto, considera que el Tribunal de Justicia no es competente en lo que respecta a la interpretación y aplicación del Protocolo, en particular, en cuanto a la aplicación directa de su artículo 3, párrafo segundo, y que el recurso es inadmisibile a ese respecto.
- 24 Sobre ese punto, basta señalar, como alegó el BCE en la vista, que el recurso no pretende obtener una interpretación o aplicación directa del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, sino que solamente tiene por objeto la aplicación del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, que debe interpretarse a la luz del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, del que el citado artículo 8, apartado 1, constituye la aplicación específica en el presente contexto. El Tribunal de Justicia es competente, en virtud de la cláusula compromisoria enunciada en el artículo 21 del Convenio relativo a la sede, para interpretar y aplicar el artículo 8, apartado 1, de dicho Convenio a la luz del contexto jurídico en el que se inserta esta disposición.
- 25 En segundo lugar, la República Federal de Alemania sostiene que la cláusula compromisoria, que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia,

debe interpretarse de manera estricta, no es aplicable en el presente litigio, porque no existe ningún «divergencia de opiniones relativa a la interpretación o a la aplicación del presente Convenio». En efecto, ella misma y el BCE están de acuerdo en considerar que el artículo 8, apartado 1, de dicho Convenio prevé, según su tenor literal, únicamente el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios consignado por separado en las facturas y, por ello, dicha disposición no es aplicable en el caso de autos, ya que no estamos ante un supuesto de reembolso de un impuesto de ese tipo.

- 26 Sobre este particular, el BCE señaló acertadamente que es obvio que existe una divergencia entre él y la República Federal de Alemania sobre la interpretación y aplicación del artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede, en particular, respecto a si se requiere una interpretación más amplia de dicha disposición a la luz del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, de tal manera que el referido Estado miembro esté obligado a reembolsar al BCE el impuesto sobre el volumen de negocios no sólo cuando éste se consigne por separado en las facturas, como prevé el tenor literal del citado artículo 8, apartado 1, sino también cuando se pueda acreditar, aunque no se consigne por separado en las facturas, que el BCE ha soportado tal impuesto.
- 27 Habida cuenta de estas consideraciones, procede desestimar las excepciones de inadmisibilidad propuestas por la República Federal de Alemania y declarar que el Tribunal de Justicia es competente en virtud del artículo 21 del Convenio relativo a la sede, en relación con los artículos 238 CE y 35, apartado 4, de los Estatutos del SEBC, para pronunciarse sobre el recurso del BCE.

## Sobre el fondo

- 28 Consta que el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede prevé, según sus propios términos, únicamente el reembolso del impuesto sobre el volumen de

negocios «que [...] hayan consignado por separado en las facturas [...] por las entregas de bienes y prestaciones de servicios» al BCE. También consta que no se exige ningún impuesto sobre el volumen de negocios por las citadas entregas y prestaciones y que, por tanto, no puede consignarse por separado en las facturas ningún impuesto «por» las referidas entregas y prestaciones.

- 29 No obstante, el BCE señala que, a la luz del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo, el artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede prevé no solo el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios consignado por separado en las facturas, sino también el de cualquier impuesto sobre el volumen de negocios que se incluya en los precios pagados por el BCE y, por tanto, del impuesto sobre el volumen de negocios soportado indirectamente por dicha institución debido a la repercusión del referido impuesto en el precio de los alquileres facturados por sus arrendadores, y ello independientemente del hecho de que la citada facturación se realice o no por separado. Esto resulta del hecho de que el artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo prevé expresamente que los Estados miembros reembolsen el impuesto sobre el volumen de negocios «siempre que les sea posible» y, además, exige de manera general el reembolso «de los derechos indirectos [...] incluidos en los precios de los bienes muebles o inmuebles».

- 30 No puede acogerse esta alegación.

- 31 El artículo 8, apartado 1, del Convenio relativo a la sede supedita el reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios expresamente y sin ambigüedad al requisito, que no se cumple en el presente caso, de que dicho impuesto haya sido «consignado por separado en las facturas». Aunque, en principio, sea posible una interpretación de una disposición de un Convenio «a la luz» del contexto jurídico en el que se inserta para resolver una ambigüedad de redacción, tal interpretación no puede tener por resultado retirar todo efecto útil al tenor literal claro y preciso de la referida disposición.

- 32 Además, el requisito de que el impuesto haya sido «consignado por separado en las facturas» no es contrario ni a los objetivos ni al tenor literal del artículo 3, párrafo segundo, del Protocolo. Dicha disposición únicamente prevé la adopción de «disposiciones apropiadas» para el reembolso de impuestos, y ello solamente por lo que respecta a «compras importantes» y «siempre que [...] sea posible». Por tanto, se concede un cierto margen de maniobra a las instituciones comunitarias y a los Estados miembros en la celebración de Convenios relativos a la aplicación del citado artículo 3, párrafo segundo.
- 33 La exclusión del reembolso de impuestos que no se facturan al BCE pero que son soportados por sus cocontratantes y pueden influenciar así los precios que se le facturan no excede de dicho margen de maniobra. Lo mismo cabe decir del umbral de 50 DEM fijado por el Convenio relativo a la sede para el reembolso de los impuestos. En consecuencia, dichas exigencias son conformes con el Protocolo.
- 34 Por otro lado, el requisito anteriormente mencionado preserva el interés financiero tanto de la Comunidad Europea como del Estado miembro de acogida, ya que evita que se consagren fondos públicos a la aplicación de procedimientos de reembolso detallados y complejos destinados a probar que una parte de los gastos soportados por el BCE corresponde, en realidad, a un impuesto soportado en operaciones anteriores por uno de sus cocontratantes.
- 35 Por último, hay que añadir que el auto de 17 de diciembre de 1968, Ufficio Imposte di Consumo di Ispra/Comisión (2/68, Rec. p. 635), invocado por el BCE, carece de toda pertinencia para el presente caso, dado que dicho auto se dictó a propósito de una situación en la que la Comisión de las Comunidades Europeas había intentado, en un Convenio celebrado con el Gobierno italiano, disminuir los derechos y garantías de los que se beneficiaban los terceros, que no eran partes del citado Convenio, en virtud del Protocolo.

36 Habida cuenta de estas consideraciones, procede desestimar el recurso del BCE.

### **Costas**

37 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas. Por haber pedido la República Federal de Alemania que se condene en costas al BCE y al haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

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

**1) Desestimar el recurso.**

**2) Condenar en costas al Banco Central Europeo.**

Firmas