Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
Sra. JULIANE KOKOTT
presentadas el 10 de noviembre de 2022 [1]

Asunto C-612/21

Gmina O.
contra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 9 y 13 — Prestaciones de servicios a título oneroso — Concepto de sujeto pasivo — Actividad económica — Examen tipológico — Organismo de Derecho público que en el término municipal organiza para los residentes la implantación de las energías renovables, a cambio de una contribución propia del 25 % y recibiendo de un tercero un reembolso del 75 % del coste mediante una subvención — Operaciones actuando como autoridad pública — Ausencia de distorsiones significativas de la competencia»

I. Introducción

1. El fomento de las energías renovables por parte de las unidades administrativas territoriales, como un municipio, parece ahora mismo no solo deseable, sino que además suscita cuestiones interesantes en el marco de la legislación del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Si el propio residente hubiera contratado la instalación de, por ejemplo, un sistema de energía solar, la calificación a efectos del IVA estaría clara. La empresa efectúa frente a este una operación gravable y sujeta (entrega de bienes o prestación de servicios). El Estado recibe el IVA correspondiente. Una ayuda estatal a favor del residente por valor del 75 % del coste no tendría relevancia en el marco de la legislación del IVA.

2. ¿Pero qué sucede cuando un municipio organiza y paga para que una empresa instale ese sistema en terrenos que pertenecen a uno de sus residentes? También en este supuesto, el Estado recibe su IVA al menos una vez, en concreto de la empresa instaladora. En cambio, si el municipio recibe una subvención con cargo a recursos estatales que asciende al 75 % y los residentes pagan aproximadamente el 25 % como contribución propia al municipio, ¿se produce el devengo de una cuota de IVA añadida porque el municipio estará realizando frente al residente una operación gravable y sujeta añadida?

[1] Lengua original: alemán.

3. La consecuencia de la cadena de prestaciones de ahí resultante (prestación de la empresa instaladora, por medio del municipio, al residente) sería que el municipio tendría que pagar este IVA al Estado, pero podría, en principio, practicar una deducción del impuesto soportado que gravó la prestación adquirida. Si la suma de la subvención y la contribución propia alcanza el mismo importe que los costes de la adquisición, sería un juego de suma cero con mucho trabajo administrativo. Si la subvención, junto con la contribución propia, es menor (o la subvención no se incluye en la base imponible), quedaría un excedente de impuesto soportado que reduciría los ingresos fiscales. Si la subvención, junto con la contribución propia, es mayor, se generarían ingresos fiscales adicionales a partir de un programa estatal de fomento. Las tres consecuencias causan una sensación de malestar, sobre todo si se tiene en cuenta también el objetivo de interés general de protección del medio ambiente y de seguridad energética que persigue el municipio.

4. En consecuencia, la apreciación en el marco de la legislación del IVA de la implantación de las energías renovables subvencionada con recursos estatales plantea determinadas cuestiones esenciales que el Tribunal de Justicia debe responder también [2] con ocasión de la presente petición de decisión prejudicial. Debe aclararse, entre otras, cómo se determina el destinatario y el proveedor de una prestación. También resulta esencial la cuestión de si, en un caso así, un municipio —suponiendo que sea un proveedor de una prestación— ejerce una actividad económica. En caso de respuesta afirmativa, habría que decidir si efectúa las operaciones de fomento de la ampliación de las energías renovables actuando como autoridad pública, y si estas causan distorsiones significativas de la competencia.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [3] (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA») establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[2] Cuestiones similares se suscitan en el procedimiento paralelo pendiente en el asunto C-616/21.

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), modificada por última vez por la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022 (DO 2022, L 155, p. 1).

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

7. En cambio, el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA reza como sigue:

«1. 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 en las que actúen como autoridades 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 sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante.

2. Los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 *quater*.»

8. El artículo 73 de la Directiva sobre el IVA regula la base imponible:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

B. Derecho polaco

9. La República de Polonia transpuso la Directiva sobre el IVA mediante la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2018, posición 2174), en su versión modificada.

10. El artículo 29a, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios se refiere a la base imponible y establece lo siguiente:

«Constituirá la base imponible, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 5, y en los artículos 30a a 30c, 32, 119 y 120, apartados 1, 4 y 5, todo aquello que, en concepto de pago por la adquisición, reciba o haya de recibir el proveedor o el prestador del servicio del adquirente, del destinatario del servicio o un tercero, incluidos los suplementos, subvenciones y demás recargos de naturaleza similar recibidos por el proveedor o el prestador que influyan directamente en el precio de los objetos entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo.»

11. La ustawa Prawo ochrony środowiska (Ley sobre Protección del Medio Ambiente), de 27 de abril de 2001 (Dz. U. de 2020, posición 1219), en su versión modificada, prevé en su artículo 400a, apartado 1:

«La financiación para la protección del medio ambiente y la gestión del agua incluye:

[…]

21) proyectos relacionados con la protección del aire;

22) apoyar el uso de fuentes locales de energía renovable y la introducción de portadores de energía más respetuosos con el medio ambiente;

[…]».

12. El artículo 403, apartado 2, de la Ley sobre Protección del Medio Ambiente establece:

«Las atribuciones propias de los municipios incluirán la financiación de la protección del medio ambiente en el ámbito establecido en el artículo 400a, apartado 1, puntos […] 21 a 25 […], en una cantidad no inferior al importe correspondiente a los ingresos por tasas y sanciones a que se refiere el artículo 402, apartados 4, 5 y 6, que constituyen ingresos de los presupuestos municipales, menos el excedente de dichos ingresos transferido a los fondos provinciales.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

13. Gmina O. (municipio de O., Polonia; en lo sucesivo, «municipio») es una unidad administrativa territorial que ejerce sus atribuciones propias. También está dado de alta como sujeto pasivo del IVA.

14. Junto a otros tres municipios, el municipio celebró un contrato de colaboración para la ejecución de un proyecto relativo a la instalación de sistemas de fuentes de energía renovables (en lo sucesivo, «FER») en el territorio de esos cuatro municipios (en lo sucesivo, «proyecto»).

15. Uno de los municipios, en calidad de líder del proyecto, celebró un contrato de cofinanciación del proyecto con el voivodato (un distrito administrativo) en nombre de todos los socios. Los recursos como tal provienen de un fondo de la Unión. La subvención obtenida se transfiere a los socios en la parte que les corresponda.

16. La subvención está destinada únicamente a cubrir parcialmente los costes subvencionables. Queda a discreción de cada municipio cómo financiar el resto de los costes del proyecto. La subvención recibida por el municipio comprende los gastos relativos al proyecto y solo puede destinarse a los gastos necesarios destinados a la ejecución de este proyecto. El municipio recibió una subvención del 75 % del total de los costes subvencionables del proyecto.

17. El objetivo principal del proyecto es aumentar la cuota de las FER en la producción total de energía y reducir las emisiones de contaminantes atmosféricos, promover el uso de la energía solar, impulsar el desarrollo del uso de las FER entre los consumidores individuales mediante la instalación de sistemas FER, ecológicos y más respetuosos con el medio ambiente. En el marco del

proyecto, el municipio ejecuta la «Política Energética de Polonia hasta 2030», adoptada por el Consejo de Ministros el 10 de noviembre de 2009, en la que las FER deberán constituir el 20 % de la energía generada.

18. En el marco del proyecto, se instalarán módulos fotovoltaicos, bombas de aire caliente para calentar agua para uso doméstico y paneles solares en los inmuebles propiedad de los residentes y de personas jurídicas. El municipio ha celebrado contratos con personas físicas (residentes) en calidad de propietarios de inmuebles que desean beneficiarse de la implantación de las energías renovables. Los propietarios de inmuebles están obligados a ingresar una contribución propia en la cuenta bancaria del municipio en la fecha acordada.

19. Con arreglo al contrato celebrado con los propietarios de inmuebles, todos los sistemas FER serán propiedad del municipio mientras dure el proyecto, es decir, cinco años a partir de la fecha del último pago recibido por el municipio en virtud del contrato de cofinanciación y el contrato de colaboración. Tras ese período, el derecho de propiedad del sistema FER se transferirá a los propietarios de inmuebles. Mientras dure el proyecto, los propietarios no podrán ceder el sistema FER. Además, el municipio no puede ceder o desinstalar la instalación durante ese período, ya que podría exponerse a verse obligado a devolver la subvención. Los propietarios podrán utilizar, sin cargos adicionales, el sistema FER según las condiciones fijadas en el contrato. El municipio es autorizado por los propietarios de inmuebles para actuar en su nombre ante las autoridades administrativas correspondientes a la hora de solicitar los permisos exigidos por ley, necesarios para ubicar la instalación en sus propiedades.

20. El municipio se compromete a seleccionar al contratista, establecer un programa de trabajo, llevar a cabo la supervisión continuada de la inversión, realizar la recepción final de la obra y llevar a cabo la liquidación financiera del proyecto.

21. La contribución propia realizada por los propietarios es el único pago por su parte al municipio resultante de la ejecución del proyecto. Esta contribución representa la parte de los costes subvencionables del sistema específico de FER, es decir, la remuneración debida al contratista por ese sistema específico. Esta parte representa el 25 % de los costes subvencionables, mientras que el contrato con los propietarios incluye asimismo una cantidad máxima de contribución propia, especificando su importe. Esto significa que la contribución propia efectiva también puede ser inferior al 25 % de los costes subvencionables.

22. Las contribuciones de los propietarios de los inmuebles no son destinadas a cubrir gastos de supervisión y promoción. El municipio cubre esos costes subvencionables con sus propios recursos y con la subvención. Los sistemas FER son instalados por un contratista, un organismo seleccionado a través de una licitación abierta con arreglo a la normativa de contratación pública.

23. En el contrato con el contratista intervienen cinco partes: el contratista y los cuatro municipios adjudicadores. El contrato especifica el alcance y el tipo de sistemas FER que se implementará en cada municipio. Cada municipio liquida las cuentas con el contratista por separado, quien emite facturas a nombre de cada uno de los municipios por el alcance del trabajo realizado para cada uno de ellos.

24. No resulta posible obtener una mayor subvención en el caso de que el contratista exija un precio más alto al previsto. No obstante, la subvención será menor si el precio a pagar al contratista es inferior al estipulado en la solicitud de cofinanciación. El contrato de cofinanciación del proyecto con el voivodato no obliga al municipio a obtener contribuciones de los propietarios de los inmuebles y no especifica el importe de sus contribuciones.

25. La subvención se concede con el objetivo de cofinanciar los costes subvencionables (entre los cuales se incluyen los gastos de promoción y supervisión) en los que incurra el municipio en el marco del proyecto, que el municipio liquidará con la institución que facilita la financiación. El importe de la subvención se determina en función del importe de los costes subvencionables soportados por el municipio para las adquisiciones relacionadas con el proyecto.

26. El municipio solicitó una resolución interpretativa de la normativa tributaria en cuanto a su sujeción al IVA por las prestaciones de servicios en el marco de la instalación de sistemas FER. En su opinión, los servicios prestados no están sujetos al IVA, ya que se realizan bajo un régimen de Derecho público y no como parte de una actividad económica. En consecuencia, la contribución propia y la subvención no constituyen una remuneración por los servicios prestados sujetos al impuesto.

27. Mediante resolución interpretativa de 7 de agosto de 2019, la autoridad tributaria consideró incorrecta la posición del municipio. Indicó que el municipio actúa como sujeto pasivo del IVA durante la realización de estas operaciones. Ni la realización por parte del municipio de sus atribuciones ni el objetivo del proyecto pueden determinar la falta de tributación en concepto de IVA. Y ello porque la realización de las mencionadas operaciones debe seguir estando sujeta a normas específicas de Derecho público que implican el uso de los privilegios del poder estatal.

28. El municipio interpuso recurso contra esta resolución interpretativa de la normativa tributaria. El órgano jurisdiccional de primera instancia desestimó el recurso. En opinión de dicho órgano jurisdiccional, la falta de equivalencia de las contribuciones propias es esencialmente una característica de todas las relaciones de Derecho civil en las que se recibe lo que se denomina una subvención al precio de bienes o servicios. Ese órgano jurisdiccional no compartió tampoco la postura del municipio de que las operaciones realizadas no persiguen un ánimo de lucro sino aumentar la cuota de las FER en la producción total de energía. En opinión de aquel órgano jurisdiccional, la realización del segundo objetivo no excluye la realización del primero. El municipio recibe de los propietarios de los inmuebles el reembolso del 25 % de los costes subvencionables incurridos, por lo que la instalación no se realiza sin la participación financiera de los propietarios. El hecho de que el municipio no obtenga beneficios tampoco afecta a la evaluación de si estas operaciones quedan comprendidas en el ámbito de una actividad económica.

29. El municipio ha interpuesto un recurso ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia). Dicho órgano jurisdiccional ha resuelto suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [sobre el IVA], en particular sus artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, en el sentido de que un municipio (una autoridad pública) actúa como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido cuando ejecuta un proyecto destinado a aumentar la cuota de las fuentes de energía renovables al obligarse, en virtud de un contrato de Derecho privado celebrado con

propietarios de inmuebles, a la ejecución e instalación de sistemas de energía renovables en sus propiedades, y, después de un determinado período de tiempo, a transferir la propiedad de esos sistemas a los propietarios de los inmuebles?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben incluirse en la base imponible las subvenciones procedentes de fondos europeos recibidas por el municipio (una autoridad pública) para la ejecución de proyectos relativos a fuentes de energía renovables, en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva?»

30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el municipio, la República de Polonia, la Administración tributaria polaca y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

IV. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales

31. Si se toman las cuestiones prejudiciales al pie de la letra, a primera vista parece que el órgano jurisdiccional remitente busca esclarecer la inclusión de unos hechos concretos en el marco de la Directiva sobre el IVA. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para apreciar los hechos.[4] Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, cómo deben interpretarse los artículos 2, 9, 13 y 73 de esta Directiva para poder decidir a continuación si el municipio efectúa aquí —como opina la Administración tributaria— una prestación de servicios o una entrega de bienes gravable y sujeta y cuál es la base imponible correspondiente.

32. Para que se le aplique la Directiva sobre el IVA, las actividades por parte del municipio en el marco del fomento de las energías renovables deben ser una entrega de bienes o una prestación de servicios realizada a sus residentes *a título oneroso* [artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva sobre el IVA; véase la sección B]. Dicha entrega de bienes o prestación de servicios debería haberse realizado en el marco de una *actividad económica* (artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA; véase la sección C), para poder afirmar que el municipio también actuó como sujeto pasivo. Sin embargo, en determinadas circunstancias, los municipios no se consideran sujetos pasivos si han ejercido una actividad económica *en la que actúen como autoridades públicas* (artículo 13 de la Directiva sobre el IVA). Por lo tanto, a continuación, también habrá que examinar esta excepción (véase la sección D).

[4] Véanse, en lugar de muchas, las sentencias de 13 de enero de 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18), apartado 36; de 8 de octubre de 2020, Universitatea «Lucian Blaga» Sibiu y otros. (C-644/19, EU:C:2020:810), apartado 47, y de 25 de julio de 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603), apartado 35.

B. Determinación de las personas que realizan y que reciben una entrega de bienes o una prestación servicios

33. El IVA, como impuesto general sobre el consumo, debe gravar la capacidad económica del consumidor, que se manifiesta en un gasto patrimonial para obtener un beneficio consumible. [5] Por lo tanto, el destinatario de la prestación debe haber obtenido un beneficio consumible. Esto se aplica por igual a una entrega de bienes y a una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva sobre el IVA.

34. La instalación de sistemas de energía renovable es en el presente caso el beneficio consumible a considerar. La transmisión de la propiedad de dicho sistema constituye una entrega de bienes (artículo 14 de la Directiva sobre el IVA), la cesión del uso sería una prestación de servicios (artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA).

35. Ahora bien, hay que esclarecer quién efectuó este beneficio (entrega de bienes o prestación de servicios) y a quién. Cabría considerar una prestación efectuada por la empresa instaladora al municipio, ya que este adjudicó el contrato, pagó al empresario y recibió el sistema en propiedad. Sin embargo, también cabría considerar una prestación efectuada por la empresa al residente en cuyo inmueble se instala el sistema, que puede utilizarlo durante los próximos cinco años y que a continuación se convertirá en el propietario de este sistema, y que por ese motivo soporta el 25 % de los costes. En este último caso, el municipio ni siquiera habría efectuado una operación gravable y sujeta. En el primer supuesto, cabría considerar también una prestación adicional efectuada por el municipio al residente, ya que se celebró con este el correspondiente contrato para la instalación, el uso y la posterior transferencia de la propiedad del sistema. En base a ello, el municipio (por medio de un subcontratista interviniente) instaló el sistema en su inmueble, pagándolo el residente (25 %) y el voivodato (75 %).

1. Elementos indicativos para determinar el proveedor y el destinatario de la prestación

36. Dado que con el IVA se busca gravar el gasto realizado por el destinatario de una prestación en relación con un bien de consumo, para la *determinación del destinatario de la prestación* puede atenderse, en principio, a la persona que ha pagado el servicio, pues este ha soportado el gasto correspondiente. Sin embargo, esto es solo un elemento indicativo, pues para la prestación de un servicio «a título oneroso» en el sentido de la Directiva sobre el IVA no es necesario, como también se desprende de su artículo 73, que la contraprestación sea satisfecha directamente por el destinatario del servicio. Por el contrario, esa contraprestación también puede ser satisfecha por un tercero. [6] Por lo tanto, el hecho de que no sea el residente, sino el voivodato o el municipio los que lo hayan pagado, no excluye la asunción de una prestación de servicios al residente.

[5] Véanse, a modo de ejemplo, las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»), y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23 («Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo»).

[6] Sentencias de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 40; de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 34, y de 7 de octubre de 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590), apartado 56.

37. Dado que en materia de IVA el empresario proveedor actúa como recaudador de impuestos por cuenta del Estado,[7] para la *determinación del proveedor de la prestación* debe atenderse, en principio, a la persona que ha recibido la contraprestación, pues solamente ella puede pagar al Estado el IVA incluido en la contraprestación. A este respecto, cabría considerar al municipio como proveedor, ya que a cambio de la instalación de los sistemas recibe una determinada cantidad tanto del residente como del voivodato. El hecho de que el municipio no instale los sistemas con su propio personal, sino que haya contratado a un particular, es irrelevante a tal efecto. Recurrir a un subcontratista es bastante común en la vida empresarial y da lugar a una prestación efectuada por el subcontratista al mandante contratante, que a su vez efectúa esa prestación a su cliente como prestación propia. Esto ya ha sido aclarado por el Tribunal de Justicia.[8]

38. El hecho de que con el fomento de la ampliación de las energías renovables el municipio ejerza una función pública (protección del medio ambiente, seguridad energética) tampoco impide que el municipio posiblemente efectúe una prestación a los residentes. En efecto, según la jurisprudencia, la entrega de bienes o la prestación de servicios a título oneroso también puede deberse al desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público.[9]

2. Relación jurídica entre proveedor y destinatario de la prestación

39. Por el contrario, el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que, para identificar al destinatario de la prestación que puede ser gravada, conviene determinar quiénes están vinculados por una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas.[10] Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya presume dicha relación jurídica si existe un vínculo suficientemente directo entre la prestación y el pago.[11] A tal efecto, en la medida en que la situación contractual refleja normalmente la realidad económica y mercantil de las operaciones, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración.[12] En última instancia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar estas relaciones jurídicas y estipulaciones contractuales.

40. En este caso, existe un contrato entre el municipio y la empresa instaladora para la instalación y la transmisión de la propiedad del sistema al municipio. Por lo tanto, es indudable que la empresa instaladora efectúa una prestación al municipio. El propietario del inmueble, en cambio, no parece tener ninguna relación contractual con la empresa instaladora. Sin embargo, existe un

7 Jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia: sentencias de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911), apartado 31; de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible) (C-335/19, EU:C:2020:829), apartado 31; de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), apartado 22; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23; de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

8 Sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartados 34 y ss.; el distribuidor de tarjetas telefónicas presta un servicio de telecomunicaciones que le ha sido previamente proporcionado por la compañía telefónica (como subcontratista).

9 Sentencias de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 39, y de 2 de junio de 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392), apartado 42.

10 Sentencia de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 33; en el mismo sentido, véase también la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartados 40 y ss.

11 Sentencias de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37), apartado 27; de 16 de septiembre de 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743), apartado 31; de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32), apartado 29, y de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), apartado 39.

12 Sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485), apartado 66; véase, en un sentido similar, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 43.

contrato entre el municipio y el residente correspondiente para el uso del sistema en su inmueble y la posterior transmisión de la propiedad a él. Esto demuestra que la instalación y la transmisión de la propiedad del sistema por parte del municipio es importante para el propietario del inmueble y, por tanto, constituye un beneficio consumible para él. Esto se ve respaldado por el hecho de que paga al municipio una contribución propia equivalente al 25 % del coste de la instalación. A tal efecto, para la cuestión de la onerosidad, incluso se puede dejar de lado la financiación adicional del 75 % de los costes de la instalación por parte de un tercero.

41. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha resuelto en varias ocasiones que la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso. Tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos.[13] A este respecto —como subraya Polonia—, la contribución propia del 25 % del residente es suficiente para apreciar una entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso por parte del municipio al residente.

3. Conclusión parcial

42. El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la apreciación global de las relaciones jurídicas existentes es determinante para proceder a la calificación de las partes entre las que existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso. Si esta apreciación global muestra un vínculo directo entre el pago (en este caso, por parte del residente) y la entrega de bienes o la prestación de servicios (en este caso, la instalación, la cesión del uso y la posterior transmisión de la propiedad del sistema por parte del municipio a un residente), existirá también una prestación (entrega de bienes o prestación de servicios) «a título oneroso» por parte del municipio.

C. Concepto de actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA

43. Para que el municipio haya actuado en este contexto como sujeto pasivo, con la instalación, la cesión del uso y la posterior transmisión de la propiedad del sistema también debe haber realizado una actividad económica en el caso concreto. Según el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, el concepto de «actividades económicas» engloba todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

44. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que esta redacción 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.[14]

[13] Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 43; véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392), apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada.

[14] Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 47; véase, en un sentido similar, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo) (C-604/19, EU:C:2021:132), apartado 69; en ese sentido, véase también la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartado 39.

45. Por lo que respecta a la «explotación de un bien», el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva sobre el IVA aclara que *será considerada* actividad económica dicha explotación con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo a partir de la misma. Por consiguiente, la mera gestión del patrimonio —si se realiza de forma continuada en el tiempo — también puede ser relevante a los efectos de la legislación del IVA. En el presente caso, sin embargo, es cuestionable si en realidad debe considerarse como «explotación de un bien» [15] la puesta a disposición de los sistemas durante cinco años con la posterior transmisión de la propiedad. En última instancia, me parece más bien una transmisión de bienes. En cualquier caso, la instalación planificada y prevista para un determinado período de tiempo de sistemas de fuentes de energía renovables para un gran número de personas en todo el término municipal seguramente presente una continuidad suficiente. No hay que olvidar que el programa de fomento de la ampliación de las energías renovables por parte del municipio está incluido en la «Política Energética de Polonia hasta 2030».

46. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende también que, al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica, han de analizarse *todas las condiciones* en que se lleve a cabo. [16]

47. Así lo confirma la redacción del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. Describe las actividades económicas que dan lugar a que una persona sea considerada sujeto pasivo aludiendo a varias profesiones específicas y a profesiones «asimiladas» a aquellas, cuyas actividades se consideran actividad económica.

48. Ante la dificultad de una definición precisa de la actividad económica, la descripción de la actividad económica necesaria perfila el concepto de sujeto pasivo y la actividad económica necesaria para ello mediante determinados tipos de profesiones («actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios» o «las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas»).

49. A diferencia de los conceptos abstractos, esta forma de definiciones tipológicas es más abierta. [17] La pertenencia a un tipo no viene determinada por una subsunción lógico-abstracta, sino que puede depender del grado de similitud con el arquetipo (modelo) propuesto. Esta asignación requiere una consideración global del caso concreto, que tenga en cuenta la denominación comercial.

50. A este respecto, según la actual jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puede ser un factor relevante que la cuantía de la compensación se determine conforme a criterios que garanticen que es suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento de quien presta el servicio. [18] También pueden serlo el importe de los ingresos y otros elementos, como la importancia de la

[15] Faltan incluso los bienes y, por lo tanto, no hay una comparabilidad con las decisiones en las que el Tribunal de Justicia tuvo que delimitar la gestión ocasional del patrimonio frente a una actividad económica; véase, por ejemplo, la sentencia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40), apartados 24 y ss.

[16] Sentencias de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 48, y de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartado 29; véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de julio de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartado 34, y de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352), apartado 27.

[17] Véanse al respecto, en detalle, mis conclusiones presentadas en el asunto Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134), punto 25.

[18] Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 49; véase, en este sentido, sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91), apartado 38 y jurisprudencia citada.

clientela.[19] Ahora bien, la circunstancia de que cada prestación de servicios, considerada individualmente, no se remunere en la cuantía correspondiente a los costes que haya ocasionado no basta para demostrar que la actividad en su conjunto no se remunera según criterios que garanticen la cobertura de los gastos de funcionamiento del prestador de servicios.[20] Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha negado que exista actividad económica, en particular, cuando las aportaciones pagadas por los beneficiarios de las prestaciones solo tienen por objeto cubrir una pequeña proporción del total de gastos de funcionamiento soportados por quienes prestan los servicios.[21]

51. Este enfoque tipológico subyace, por ejemplo, a la decisión del Tribunal de Justicia sobre la actividad económica de un miembro del consejo de vigilancia que recibía una remuneración por su actividad en el consejo de vigilancia de una sociedad de capital. Lo que hizo el Tribunal de Justicia fue comparar esa actividad con la de un sujeto pasivo típico y, debido a las particularidades (remuneración independiente de la participación en las reuniones o de la carga de trabajo, ausencia de riesgo económico, cantidad a tanto alzado reducida y fija), negó la existencia de una actividad económica.[22] Ya había aplicado este enfoque tipológico en su sentencia en el asunto Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën[23] y anteriormente ya la esbozó en la sentencia en el asunto Enkler.[24]

52. Si se analiza la actividad del municipio en la presente situación, destacan algunas diferencias con respecto a un sujeto pasivo típico con una profesión comparable (en este caso la «profesión de instalador de sistemas de energía solar»), al contrario de lo que opina la Administración tributaria polaca. Por un lado, el municipio no desarrolla ninguna actividad propia para prestar estos servicios. Tampoco aporta su propio personal instalador ni una estructura de distribución propia que sea comparable. Más bien, los contratos se celebran únicamente con sus residentes que desean beneficiarse de la ampliación de las energías renovables y para ello contactan con el municipio. A cambio de una contribución propia relativamente reducida, los residentes primero pueden utilizar el sistema y después de cinco años se les transmite la propiedad. Como resultado, el municipio organiza el resto de la financiación a través de un organismo estatal, que asume gran parte de los costes. También organiza la búsqueda de una empresa privada para instalar los sistemas. Dicha empresa es seleccionada en el marco de un procedimiento de contratación de Derecho público. Esto no se ajusta a la típica selección de un subcontratista por parte de un instalador de sistemas de energía solar.

53. Por lo tanto, la actividad del municipio se agota con la mera organización de la financiación y ejecución satisfactorias de la instalación de nuevos sistemas de generación de energía renovable en el término municipal por parte de un particular. Esto incluye, en concreto, la supervisión

[19] Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 49; véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartado 31; de 19 de julio de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartado 38, y de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352), apartado 29.

[20] Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 51.

[21] Sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartado 33, y de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 50. Así lo subraya también la sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 52.

[22] Sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia) (C-420/18, EU:C:2019:490), apartado 44.

[23] Sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartados 29 y ss. Esto se debió a la falta de participación típica en el mercado por parte de aquel municipio; véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855), puntos 62 y ss.

[24] Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352), apartado 28 («la comparación entre […] las condiciones»); véase también, partiendo de ese razonamiento, la sentencia de 19 de julio de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartados 35 y 36.

continuada de la obra y la liquidación financiera. Estas prestaciones de organización son retribuidas, como mucho, en parte; el voivodato reembolsa como máximo el 75 % de los costes subvencionables. El residente aporta como máximo el 25 % de los costes del «subcontratista» correspondiente. En cambio, un empresario típico añadiría al precio de su prestación precisamente dichos costes de organización, además de un margen de beneficio. En cualquier caso, con sus prestaciones de intermediación en la organización el municipio no llega a competir con otros proveedores privados.

54. Además, un operador económico no suele proporcionar este tipo de sistemas a un precio tan bajo (como máximo el 25 %), sobre todo si la primera prestación a realizar (la instalación del sistema) siempre se adquiere previamente de un tercero a precio de mercado.

55. Incluso considerando los pagos del voivodato, que se hace cargo del 75 % de los costes subvencionables, sigue existiendo una incertidumbre que es atípica para un sujeto pasivo «normal» y que se refiere a una remuneración que, en el mejor de los casos, cubre los costes. En efecto, si, y en qué medida, el tercero reembolsa los costes generados es algo que queda pendiente hasta la decisión posterior del tercero (en este caso, el voivodato). A este respecto, el municipio no desarrolla iniciativa empresarial alguna ni tiene posibilidad de obtener beneficios,[25] como señala acertadamente también la Comisión. Como consecuencia, solo asume el riesgo de sufrir pérdidas. Ningún sujeto pasivo típico dirigiría su empresa de tal manera que organizara algo para un cliente, pero que solo soportara el riesgo de sufrir pérdidas y no tuviera ninguna posibilidad de obtener beneficios, ni siquiera a muy largo plazo.

56. La actuación del municipio tampoco responde a motivos económicos. No se trata de generar más ingresos ni de maximizar los beneficios existentes ni de alcanzar un superávit. Más bien, prevalecen las razones de interés general (protección del medio ambiente y seguridad energética) en beneficio de toda la población. El sujeto pasivo típico actúa de otro modo.

57. En consecuencia, se puede afirmar que las condiciones en que se realiza la prestación controvertida en el asunto principal son distintas de las condiciones en que discurren habitualmente las actividades de instalación de sistemas de generación de energía renovable. Aquí, el municipio tampoco ofrece prestación alguna en el mercado general de ese tipo de instalaciones, sino que, antes bien, aparece él mismo como consumidor final de estas. Las adquiere a las empresas del ramo con las que contrata (junto con los otros municipios partícipes) y cuyas prestaciones pone a disposición de los residentes de su término municipal a fin de alcanzar o fomentar objetivos de protección del medio ambiente y ahora también en materia de seguridad energética.[26]

58. Por tanto, el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que exige, en el marco de una apreciación global, una comparación de la actividad específica con la actividad de un sujeto pasivo típico del grupo profesional en cuestión. Debido a las circunstancias descritas en lo que antecede, existen dudas acerca de la existencia de una actividad económica por parte del municipio. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente tomar la decisión concreta.

[25] Acerca de soportar un riesgo económico, véase la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Contrato de actividad conjunta) (C-312/19, EU:C:2020:711), apartado 41.

[26] Véase la redacción casi idéntica en la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334), apartado 35.

D. Con carácter subsidiario: operaciones de los organismos de Derecho público «en las que actúen como autoridades públicas»

59. Si, a pesar de todo, hubiera que apreciar una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, habría que aclarar si es aplicable el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA. Dicha disposición prevé que, en determinadas circunstancias, los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos, aunque realicen actividades económicas en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA.

1. Naturaleza y finalidad del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA

60. El artículo 13 de la Directiva sobre el IVA no es una exención del impuesto,[27] pues tanto la sujeción al impuesto como la exención presuponen una actividad económica de *un sujeto pasivo* (véase, por ejemplo, la regulación de las exenciones en los artículos 131 y siguientes de la Directiva). Las operaciones a que se refiere el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA no lo son y, por tanto, ni siquiera son gravables. Se sitúan al margen de la Directiva sobre el IVA.

61. El requisito para ello es que un organismo de Derecho público (en este caso, el municipio) efectúe operaciones en las que actúe como autoridad pública (apartado 1), a menos que ello lleve a distorsiones significativas de la competencia (párrafo segundo).

62. Esta excepción para los organismos de Derecho público se basa, en mi opinión, en la premisa de que en el caso de las actividades en las que se actúa como autoridad pública no es necesario que sean gravadas por el Estado como acreedor fiscal para mantener la neutralidad competitiva.[28] Por regla general y partiendo del necesario examen tipológico, estas «actividades oficiales» ni siquiera son actividades económicas en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA. Si a pesar de todo lo son, el artículo 13 de la Directiva, en el sentido de un *régimen de simplificación*, impide que por este motivo surjan obligaciones fiscales (obligaciones de registro, declaración y pago) a cargo del Estado. Sin embargo, a la vista del concepto de impuesto sobre el consumo de la Directiva sobre el IVA esbozado en el punto 33 anterior, esto es difícil de conciliar con dicho concepto,[29] pues la correcta tributación del consumidor final no puede depender de que el suministro al consumidor se realice o no actuando como autoridad pública.

63. En cualquier caso, la Directiva sobre el IVA prevé un tratamiento especial para los organismos de Derecho público en relación con las operaciones que efectúen actuando como autoridades públicas. Esto puede deberse a la idea de que, por lo general, no hay libre competencia que proteger cuando se ejerce el poder público a cambio de un tributo (por ejemplo, la expedición de un pasaporte a cambio de una tasa, suponiendo que se tratase de una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA), y que en esos supuestos la autotributación del Estado tiene poco sentido. Si, a pesar de todo, se produjeran distorsiones significativas de la

[27] Contrariamente a lo que se desprende de algunas decisiones del Tribunal de Justicia, como, por ejemplo, las sentencias de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C-214/18, EU:C:2019:301), apartado 38; de 29 de octubre de 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733), apartados 71 y 75, y de 13 de diciembre de 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 41, o de algunas conclusiones como, por ejemplo, las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:345), puntos 10, 12, 16, 18 y 30.

[28] Véanse, acerca de la problemática de la «autotributación del Estado», mis conclusiones presentadas en el asunto Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855), puntos 23 y ss.

[29] Véanse, acerca de la calificación del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA, también mis conclusiones presentadas en el asunto Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855), puntos 24 y ss.

competencia debido a que particulares podrían efectuar la misma prestación, la excepción a la excepción que establece el párrafo segundo impide que se altere la neutralidad competitiva entre los proveedores de prestaciones comparables.

2. Operaciones actuando como autoridad pública

64. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las actividades llevadas a cabo como autoridad pública en el sentido de esta disposición son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio. No se incluyen las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. [30] El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional. [31] Habida cuenta de la naturaleza del análisis que debe efectuarse, corresponde al juez nacional calificar la actividad de que se trata en el asunto principal en atención al criterio anteriormente referido. [32] A tal efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece centrarse principalmente en la naturaleza jurídico-pública o jurídico-privada de la base legal.

65. En el presente caso, parece que el municipio actuó en el marco del Derecho civil. El contrato entre el municipio y el residente parece ser un contrato de Derecho civil «normal» que regula la reserva de propiedad a favor del municipio durante los próximos cinco años, el derecho de uso por parte del residente durante ese período y la transmisión de la propiedad del sistema al final de ese período. Por lo tanto, el municipio no habría ejercido su actividad en el marco de un régimen jurídico que le es propio. En consecuencia, a diferencia de lo que sucede en el caso de la retirada municipal de amianto en el asunto Gmina L., [33] no procedería la aplicación del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA.

66. Dudo, sin embargo, que el Tribunal de Justicia pretenda realmente hacer depender el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA únicamente de la naturaleza de la base legal. Es cierto que ha afirmado que el único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional. [34] Sin embargo, al mismo tiempo también subraya que las operaciones de los organismos de Derecho público en las que actúen como autoridades públicas no incluyen las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. [35]

67. Pues bien, como he señalado con ocasión de la apreciación de la actividad económica, en este caso la actividad del municipio presenta algunas particularidades que no tendría la actividad de un operador económico privado. En mi opinión, en el presente caso, esto ya impide la existencia de una actividad económica (véanse los puntos 43 y siguientes de las presentes conclusiones), de modo que ya no se suscita la duda acerca del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA. En cambio,

30 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 21, y de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 17 y jurisprudencia citada.

31 Sentencias de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, EU:C:1990:204), apartado 10, y de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartado 15.

32 Jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia; véase la sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 22 y jurisprudencia citada.

33 Se encuentra pendiente como asunto C-616/21. Véanse al respecto mis conclusiones presentadas ese mismo día.

34 Sentencias de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, EU:C:1990:204), apartado 10, y de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartado 15.

35 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 21, y de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 17, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartado 50.

si el concepto de actividad económica se interpretara de forma amplia y se afirmara su existencia en este asunto, debería ser posible tener en cuenta las particularidades mencionadas al menos en el marco del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA. Sin embargo, esto solo será posible si es irrelevante la base legal a partir de la cual el municipio haya actuado frente al residente.

68. Además, atender de un modo puramente formal a la base legal es cuestionable, pues en algunos Estados miembros se permite a los organismos de Derecho público establecer relaciones contractuales también al amparo del Derecho público, en lugar de hacerlo con base en el Derecho civil. Ahora bien, el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el IVA no debería depender de la forma de actuación elegida (contrato de Derecho público o de Derecho civil), sino más bien de criterios sustantivos. Por lo tanto, lo que debe ser decisivo es el objeto y el contexto de una relación jurídica y no su calificación como de Derecho público o de Derecho privado según la legislación del Estado miembro correspondiente.

69. En el presente caso, en particular, puede afirmarse que, desde una perspectiva sustantiva, el municipio no actúa en las mismas condiciones jurídicas que otros operadores económicos privados, aunque en definitiva —por lo que se aprecia— haya celebrado un contrato de Derecho privado con el residente. Para empezar, el proyecto cuenta con el apoyo de una cooperación entre municipios que han suscrito el correspondiente contrato de cofinanciación con el voivodato dotado de recursos europeos para tan siquiera poder financiar el proyecto. Además, la actividad del municipio se limita a la organización del fomento de la ampliación de sistemas de generación de energía renovable, que es gratuita para el consumidor (residente). Si bien la ejecución la lleva a cabo un particular, este habrá sido seleccionado conforme al Derecho público (con arreglo a la normativa de contratación pública). Por lo tanto, realizando una apreciación global sustantiva, se puede afirmar más bien que el municipio no llevó a cabo sus actividades en las mismas condiciones jurídicas que otros operadores económicos privados, aunque el contrato con el residente haya sido un contrato de Derecho privado.

70. Por lo tanto, partiendo de esa apreciación global sustantiva, sí que procedería, en principio, aplicar el artículo 13, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y el municipio no tendría la consideración de sujeto pasivo.

3. Ausencia de distorsiones significativas de la competencia

71. A tenor del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, un organismo de Derecho público, aunque efectúe operaciones actuando como autoridad pública, vuelve a tener la consideración de sujeto pasivo en la medida en que el hecho de no considerarlo sujeto pasivo lleve a distorsiones significativas de la competencia. Según el párrafo tercero, en cualquier caso, tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante. El anexo I enumera servicios típicos de suministro y abastecimiento a los residentes de un Estado miembro. Esto incluye el suministro de agua, gas, etc., pero no la instalación de sistemas de fuentes de energía renovables.

72. El trasfondo de esta excepción a la excepción es que un organismo de Derecho público puede estar encargado, en virtud del Derecho nacional, de llevar a cabo determinadas actividades de naturaleza esencialmente económica en el marco de un régimen jurídico que le es propio, aunque esas mismas actividades también puedan llevarlas a cabo de forma paralela operadores privados, de forma que la no consideración de dicho organismo como sujeto pasivo del IVA

tenga como resultado el que se produzcan distorsiones de la competencia.[36] Además, algunos consumidores se verían gravados por el IVA y otros no, aunque en ambos casos se efectúe la misma prestación (el mismo beneficio consumible). La forma jurídica de quien efectúa prestaciones (persona jurídica de Derecho privado u organismo de Derecho público) no puede justificar esta diferencia en el gravamen por el IVA para los destinatarios de las prestaciones.

73. El legislador ha querido evitar ese resultado indeseable al establecer, en el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva sobre el IVA, que las actividades enumeradas de forma precisa en el anexo I de esa misma Directiva estarán, «en cualquier caso», salvo cuando su volumen sea insignificante, sujetas al IVA, y ello aun cuando los organismos de Derecho público lleven a cabo dichas actividades como autoridades públicas.[37] Por consiguiente, los párrafos segundo y tercero del artículo 13, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA están estrechamente vinculados, en la medida en que persiguen el mismo objetivo, a saber, el gravamen de los consumidores por el IVA, aun cuando sus proveedores actúen como autoridades públicas.

74. Por tanto, los párrafos antedichos se encuentran sujetos a la misma lógica, según la cual toda actividad económica que confiere un beneficio consumible a un consumidor se encuentra, en principio, sujeta al IVA.[38] En consecuencia, los párrafos segundo y tercero del artículo 13, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse conjuntamente.[39] En el marco de esa interpretación conjunta, la cuestión de las distorsiones graves de la competencia a las cuales podría llevar la no consideración como sujetos pasivos de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas debe evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico.[40]

75. A pesar de esta aclaración por el Tribunal de Justicia, este elemento definitorio indeterminado (ausencia de distorsiones significativas de la competencia) sigue planteando problemas en la práctica. Entiendo que lo que el Tribunal de Justicia quiere decir a este respecto es que como resultado debe examinarse si los operadores económicos privados son excluidos del suministro a los consumidores, y en qué medida, por las actividades del organismo de Derecho público, aunque este solo actúe en el marco de un régimen jurídico que le es propio. En el presente caso, sin embargo, las circunstancias particulares de las condiciones del programa de fomento de energías renovables parecen excluir que se produzcan distorsiones significativas de la competencia.

76. A tal efecto, es un factor esencial el hecho de que —como se ha explicado anteriormente en la sección C— el municipio no opera en el mercado ni ofrece servicios como una empresa típica, sino que actúa él mismo como destinatario de prestaciones. Esto se ve reforzado por el hecho de que con arreglo a la normativa de contratación pública se selecciona y se contrata a un particular para realizar la prestación. Así pues, en el caso que nos ocupa, el municipio no expulsa a un competidor privado del mercado de instalación de sistemas de generación de energía renovable, sino que —por razones de interés general de naturaleza jurídico-pública (protección del medio ambiente, seguridad energética)— se limita a intervenir entre la empresa instaladora y el consumidor final (en este caso, el residente correspondiente) y se refinancia parcialmente con recursos estatales de otro organismo de Derecho público.

[36] Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 33.

[37] Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 34; véase, en este sentido, la sentencia de 19 de enero de 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28), apartado 39.

[38] Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 38.

[39] Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 39.

[40] Sentencias de 19 de enero de 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28), apartado 41, y de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 53.

77. En una situación así, creo que se pueden descartar las distorsiones de la competencia, al menos de entidad significativa. El hecho de que, a este respecto, se generen los mismos ingresos por IVA que si el propietario hubiera recurrido a la empresa instaladora asumiendo él el coste (en lugar de hacerlo el municipio) también puede aducirse a favor de la aplicación del artículo 13 de la Directiva sobre el IVA a las actividades del municipio en el contexto del programa específico de fomento.

4. Conclusión parcial

78. El artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, la determinación de la existencia de operaciones actuando como autoridad pública debe efectuarse sobre la base de una apreciación global sustantiva. En consecuencia, puede ser irrelevante si el contrato con el residente es de naturaleza jurídico-civil, pero todas las demás partes de la actividad en el marco del programa de fomento no se han llevado a cabo en las mismas condiciones jurídicas que las aplicables a otros operadores económicos privados.

79. Por otra parte, pueden excluirse distorsiones significativas de la competencia si mediante las condiciones de las actividades de Derecho público se garantiza que los operadores económicos privados no queden excluidos del suministro a los consumidores, sino que —como en este caso— participen del mismo.

E. Subvención como parte de la base imponible

80. Dado que, en mi opinión, no existe en este caso una actividad económica del municipio y que, aunque se aprecie una actividad económica, el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA implica que el municipio no tenga la consideración de sujeto pasivo, ya no es necesario responder a la segunda cuestión prejudicial sobre la inclusión de la subvención en la base imponible.

V. Conclusión

81. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

«1) El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la apreciación global de las relaciones jurídicas existentes es principalmente determinante para decidir entre quiénes existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso. Si esto muestra un vínculo directo entre el pago de un tercero y la entrega de bienes o la prestación de servicios, existirá una prestación "a título oneroso".

2) El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que exige una comparación de la actividad específica con la actividad de un sujeto pasivo típico del grupo profesional en cuestión.

3) El artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, la determinación de la existencia de operaciones actuando como autoridad pública debe efectuarse sobre la base de una apreciación global sustantiva. En consecuencia, puede ser irrelevante que uno de los contratos sea de naturaleza jurídico-civil, pero todas las demás partes de la actividad en el marco del programa de fomento no se hayan llevado a cabo en las mismas condiciones jurídicas que las aplicables a otros operadores económicos privados. Por otra parte, se excluyen las distorsiones significativas de la competencia cuando mediante las condiciones del ejercicio del poder público se garantiza que los operadores económicos privados no queden excluidos del suministro a los consumidores, sino que participen del mismo.»