

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089084

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 30 de marzo de 2023

Sala 7.^a

Asunto n.º C-616/21

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Sujeto pasivo. Actividad económica. No sujeción de los municipios por las actividades u operaciones en las que actúan como autoridades públicas. El órgano jurisdiccional remitente plantea si constituye una prestación de servicios sujeta al IVA el hecho de que un municipio encargue a una empresa que efectúe operaciones de retirada de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en beneficio de aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y no dé lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las mencionadas operaciones con fondos públicos. Según reiterada jurisprudencia, para que una prestación de servicios se realice «a título oneroso», en el sentido del art. 2.1.c), de la Directiva 2006/112, debe existir una relación directa entre esa prestación de servicios, por una parte, y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo, por otra. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre el autor de dicha prestación, por una parte, y su destinatario, por otra, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el autor de esas operaciones constituye el contravalor efectivo del servicio prestado a ese destinatario. En el presente asunto, de las precisiones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el municipio pretende encargar a una empresa que efectúe, a petición y a favor de sus residentes propietarios de bienes inmuebles que contengan amianto, operaciones de eliminación de amianto y de recogida de productos y residuos con amianto y por tanto constituyen una prestación de servicios en el sentido del art. 24.1. de la citada Directiva. Considera la Sala que coexisten dos prestaciones de servicios, a saber, por una parte, la realizada por la empresa seleccionada y pagada por el municipio y, por otra parte, aquella cuyo autor, en primer lugar, es ese municipio, y cuyos beneficiarios, en segundo lugar, son los residentes afectados de este último, teniendo como contraprestación, en tercer lugar, la subvención abonada al citado municipio por el Fondo para la Protección del Medio Ambiente. Por otro lado, 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. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, cuando un municipio solo recupera una parte mínima de los gastos efectuados y el resto es asumido con cargo a fondos públicos, una diferencia de esa importancia entre tales gastos y los importes percibidos como contraprestación por los servicios ofrecidos tiende a excluir la existencia de una remuneración propiamente dicha. Aun teniendo en cuenta las subvenciones concedidas al municipio por el Fondo para la Protección del Medio Ambiente, que oscilan entre el 40 % y el 100 % de los costes ocasionados, la naturaleza de tal prestación de servicios no se corresponde con el comportamiento que habría adoptado, en su caso, una empresa de eliminación de amianto, que se habría esforzado, al fijar sus precios, en absorber sus costes y en obtener un margen de beneficios. No parece posible concluir que el municipio lleve a cabo, en el presente asunto, una actividad de carácter económico. La Sala estima que los arts.2.1, 9 y 13.1 de la Directiva 2006/112/CE deben interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios sujeta al IVA el hecho de que un municipio encargue a una empresa que efectúe operaciones de retirada de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en beneficio de aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y no dé lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las mencionadas operaciones con fondos públicos.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 13 y 28.

PONENTE:

Don N. Wahl.

En el asunto C-616/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 16 de abril de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de octubre de 2021, en el procedimiento entre

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

y

Gmina L.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidenta de Sala, y los Sres. N. Wahl (Ponente) y J. Passer, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por el Sr. B. Kołodziej, la Sra. D. Pach y el Sr. T. Wojciechowski;

– en nombre de Gmina L., por la Sra. R. Majerowska, radca prawny;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. Ł. Habiak y V. Uher, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 10 de noviembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Gmina L., municipio situado en Polonia (en lo sucesivo, «municipio de L.»), y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director de Información Nacional del Tesoro, Polonia) relativo a una resolución interpretativa tributaria dirigida a dicho municipio en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de las operaciones de retirada de amianto que organizó y el derecho a deducir el IVA soportado por dichas operaciones.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]».

4. A tenor del artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva:

«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.

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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5. A tenor del artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva:

«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.»

6. El artículo 28 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

Derecho polaco

7. La ustawa o samorządzie gminnym (Ley de Municipios), de 8 de marzo de 1990 (Dz. U de 1990, n.º 16, posición 95), en su versión aplicable al litigio principal, incluye un artículo 7, cuyo apartado 1 tiene el siguiente tenor:

«Forma parte de las atribuciones propias del municipio satisfacer las necesidades colectivas de la comunidad. En particular, las atribuciones propias incluyen las cuestiones relativas a:

1) la ordenación del territorio, la gestión inmobiliaria, la protección medioambiental y de la naturaleza, así como la gestión de las aguas;

[...]

5) la protección de la salud [...].»

8. La ustawa Prawo ochrony środowiska (Ley relativa a la Protección del Medio Ambiente), de 27 de abril de 2001 (Dz. U de 2001, n.º 62, posición 627), en su versión aplicable al litigio principal, establece, en su artículo 400, apartado 2:

«Los fondos de voivodato para la protección del medio ambiente y la gestión del agua (en lo sucesivo, «fondos de voivodato») son personas jurídicas que actúan a nivel local [...].»

9. El artículo 400b, apartados 2 y 2a, de esa Ley dispone:

«2. La finalidad de los fondos de voivodato es financiar la protección del medio ambiente y la gestión del agua en el ámbito establecido en el artículo 400a, apartado 1, puntos 2, 2a, 5 a 9a, 11 a 22 y 24 a 42.

2a. La finalidad del Fondo Nacional y de los fondos de voivodato es también crear condiciones para la ejecución de la financiación de la protección del medio ambiente y de la gestión del agua, en particular apoyando y promocionando actuaciones orientadas a dicha ejecución, así como mediante la colaboración con otras entidades, incluidas las entidades locales, las empresas y las entidades establecidas fuera de la República de Polonia.»

10. La ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posición 535), en su versión aplicable al litigio principal, tiene por objeto transponer al Derecho polaco la Directiva 2006/112.

11. El artículo 5 de la referida Ley tiene el siguiente tenor:

«Estarán sujetas al impuesto sobre bienes y servicios [...]»:

1) las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio nacional;

[...]».

12. En el artículo 15 de dicha Ley se dispone lo siguiente:

«1. Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, los organismos sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. 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. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]

6. No se considerarán sujetos pasivos a los organismos de Derecho público y sus servicios en el ámbito de las funciones que les hayan sido atribuidas por disposiciones especiales y para cuya ejecución hayan sido designados, con excepción de las funciones que se realicen en virtud de contratos de Derecho privado.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13. En el marco del programa de eliminación del amianto en Polonia, elaborado en aplicación de la Resolución del Consejo de Ministros de la República de Polonia, de 14 de julio de 2009, relativa al establecimiento de un programa plurianual titulado «Programa de retirada de amianto del país para los años 2009-2032», el pleno del municipio de L. encomendó al alcalde de dicho municipio, mediante la Resolución 227/VI/2019, de 26 de abril de 2019, titulada «Actualización del programa de retirada de amianto de la ciudad de L. para el período 2018-2032», la tarea de llevar a cabo actuaciones en ese sentido.

14. Según el anexo de esta última resolución, dichas actuaciones consisten en retirar los productos y los residuos que contengan amianto de inmuebles residenciales y comerciales, con excepción de los inmuebles en los que se desarrolle una actividad económica. Se prevé también en dicho anexo que los habitantes afectados no soportarán ningún coste con motivo de la operación de retirada del amianto y que el municipio de L. se encargará de la financiación, con la ayuda del Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Fondo de Voivodato para la Protección del Medio Ambiente y la Gestión del Agua; en lo sucesivo, «Fondo para la Protección del Medio Ambiente»).

15. Mediante la Orden 62/9/2019, de 23 de septiembre de 2019, relativa al establecimiento de las modalidades precisas de aplicación de la citada Resolución y a la creación de una comisión encargada de examinar las solicitudes de eliminación de productos y residuos que contengan amianto, el alcalde del municipio de L. expuso los aspectos prácticos de las operaciones de retirada de amianto. Por un lado, dicho municipio tenía previsto convocar una licitación para la realización de dichas obras, por las que el licitador seleccionado debía emitir facturas que incluyeran el IVA. Por otro lado, sobre la base de las facturas que pague, el referido municipio pretendía obtener a continuación subvenciones de ese Fondo, por un importe que cubre entre el 40 % y el 100 % de los gastos ocasionados en función del cumplimiento de las condiciones fijadas por el Fondo.

16. En ese contexto, el 7 de enero de 2020, el municipio de L., que dispone de un número de identificación a efectos del IVA, remitió al Director de Información Nacional del Tesoro una solicitud de resolución interpretativa tributaria con el fin de determinar si estaba sujeto al IVA en el marco de dichas operaciones, al considerar dicho municipio que no era así, ya que, a su juicio, tales operaciones se realizaban en su condición de autoridad pública.

17. En su resolución interpretativa tributaria de 13 de marzo de 2020, el Director de Información Nacional del Tesoro estimó que el municipio de L. actuaba como sujeto pasivo del IVA y que, en consecuencia, debía ser autorizado a deducir el IVA soportado.

18. Dicho municipio impugnó la resolución interpretativa tributaria ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Lublin, Polonia) y obtuvo su anulación.

Mediante sentencia de 21 de julio de 2020, dicho Tribunal consideró, en esencia, que el citado municipio actuaba como autoridad pública en el marco de una función establecida por disposiciones específicas y para cuya realización había sido designado, y no como sujeto pasivo del IVA.

19. El Director de Información Nacional del Tesoro interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

20. En tales circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112] y, en particular, los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de dicha Directiva, en el sentido de que debe considerarse sujeto pasivo del IVA a un municipio (autoridad pública) en el marco de la ejecución de un programa de retirada del amianto que se encuentre en inmuebles del territorio de dicho municipio y que sean propiedad de sus residentes, los cuales no soportan ningún gasto por este concepto? ¿O constituye dicha actividad una actividad del municipio como autoridad pública, emprendida para cumplir sus fines, para proteger la salud y la vida de los residentes y proteger el medioambiente, sin que tenga el municipio la consideración de sujeto pasivo de IVA por la referida actividad?»

Sobre la cuestión prejudicial

21. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que constituye una prestación de servicios sujeta al IVA el hecho de que un municipio encargue a una empresa que efectúe operaciones de retirada de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en beneficio de aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y no dé lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las mencionadas operaciones con fondos públicos.

22. De entrada, procede recordar que corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para apreciar los hechos, determinar la naturaleza de las operaciones controvertidas en el litigio principal (sentencia de 13 de enero de 2022, Termas Sulfurosas de Alcañache, C-513/20, EU:C:2022:18, apartado 36).

23. Dicho esto, incumbe no obstante al Tribunal de Justicia proporcionar a dicho órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conoce (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 35 y jurisprudencia citada).

24. A este respecto, para estar comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112, la oferta de retirada de amianto de determinados bienes inmuebles presentada por un municipio a sus residentes propietarios debe, por un lado, constituir una prestación de servicios que dicho municipio realiza a título oneroso para estos últimos, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de esa Directiva, y, por otro lado, haberse realizado en el marco de una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, de modo que dicho municipio haya actuado además en calidad de sujeto pasivo.

Sobre la existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso

25. Según reiterada jurisprudencia, para que una prestación de servicios se realice «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, debe existir una relación directa entre esa prestación de servicios, por una parte, y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo, por otra. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre el autor de dicha prestación, por una parte, y su destinatario, por otra, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el autor de esas operaciones constituye el contravalor efectivo del servicio prestado a ese destinatario (véase, en este sentido, 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 36 y jurisprudencia citada).

26. En el presente asunto, de las precisiones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el municipio de L. pretende encargar a una empresa que efectúe, a petición y a favor de sus residentes propietarios de bienes inmuebles que contengan amianto, operaciones de eliminación de amianto y de recogida de

productos y residuos con amianto. A este respecto, procede indicar que esas operaciones constituyen una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva.

27. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar quién es el autor y quién el destinatario de esa prestación de servicios.

28. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que debe celebrarse un contrato entre el municipio de L. y la empresa que este municipio haya seleccionado, relativo a las operaciones mencionadas en el apartado 26 de la presente sentencia, y que dicho municipio recibirá por este concepto de la citada empresa una factura que pagará íntegramente, ya que los residentes afectados no efectúan ningún pago a cambio de las labores de eliminación de amianto y de la recogida de los productos y residuos con amianto.

29. Por lo tanto, procede señalar que la ventaja conferida a dicho municipio como contrapartida del pago reside no solo, respecto de los residentes afectados, en la eliminación de la amenaza para la salud y la vida humana derivada de la exposición al amianto, sino también, con carácter más general, en la mejora de la calidad de vida en el territorio que administra el municipio de L.

30. No obstante, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la Administración tributaria polaca considera que, dado que los residentes de que se trata son los primeros beneficiarios de la ventaja conferida por dicha prestación de servicios, a saber, la retirada de amianto de sus bienes inmuebles, debe considerarse tal prestación como realizada en virtud de un mandato de esos residentes al municipio de L., que actuó entonces como comisionista, en el sentido del artículo 28 de la Directiva 2006/112.

31. Con arreglo a la disposición citada, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. Por consiguiente, según la Administración tributaria polaca, si este municipio, en su condición de comisionista, encarga a la empresa en cuestión que elimine el amianto, en su propio nombre, pero por cuenta de los residentes afectados, será tratado, desde el punto de vista del IVA, como si ella misma hubiera efectuado las tareas de retirada de amianto en favor de estos últimos.

32. Sin embargo, de los datos aportados por el órgano jurisdiccional remitente, y sin perjuicio de la calificación de los hechos que lleve a cabo este, no se desprende que el artículo 28 de la Directiva 2006/112 resulte aplicable en el litigio principal, dado que, según la jurisprudencia, esta disposición exige que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la prestación de servicios, lo que implica la celebración, entre el comisionista y el comitente, de un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartados 51 y 52).

33. En este sentido, al aceptar participar en la gestión municipal de la retirada del amianto de sus bienes inmuebles, los propietarios afectados se limitan a presentar una solicitud ante el municipio de L., que comprueba si dichos bienes pueden optar a la operación de retirada de amianto. Por consiguiente, no encargan a este municipio la retirada del amianto por su cuenta, sino que esperan ser beneficiarios del programa de retirada de amianto. Así pues, es el referido municipio, y no los propietarios afectados, quien decide sobre el éxito de esta actuación. Más allá de la presentación de una solicitud, los propietarios no influyen en la realización de la prestación de servicios.

34. Por consiguiente, si bien, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede indicar que no se cumplen los requisitos de aplicación del artículo 28 de la Directiva 2006/112 en una situación como la del presente asunto y, por tanto, que el municipio de L. no actuó en nombre de sus residentes afectados, queda por determinar, no obstante, si puede ser considerado dicho municipio el autor de la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de esa Directiva.

35. Cabe recordar, por una parte, que para considerar que una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de la Directiva 2006/112, no es necesario que la contraprestación de dicha prestación se obtenga directamente del destinatario de esta, sino que dicha contraprestación puede obtenerse también de un tercero (véase, en este sentido, 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 40 y jurisprudencia citada).

36. Por otra parte, la circunstancia de que una prestación de servicios 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, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios

efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos (véase, en este sentido, 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 43 y jurisprudencia citada).

37. En consecuencia, no es determinante, a la luz de la jurisprudencia citada en los apartados 25, 35 y 36 de la presente sentencia, el hecho de que el municipio de L. asuma él mismo, en un primer momento, la totalidad del coste de la prestación de servicios efectuada, a precio de mercado, por la empresa seleccionada y que, en su caso, posteriormente, un tercero, a saber, el voivodato de que se trata, a través del Fondo para la Protección del Medio Ambiente, reembolse a dicho municipio mediante una subvención que cubre entre el 40 % y el 100 % de dicho coste.

38. En la medida en que el reembolso a dicho municipio por parte de ese Fondo está supeditado a la realización de la operación de retirada de amianto, la cual, sin perjuicio de la apreciación que de los hechos haga el órgano jurisdiccional remitente, no habría sido organizada por el mismo municipio sin el auxilio de dicho Fondo, procede considerar que, a pesar de la inexistencia de un contrato entre el propio Fondo y los residentes afectados del municipio de L., se da una relación directa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 25 de la presente sentencia, ya que la prestación de servicios y su contravalor están mutuamente vinculados, pues una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada).

39. Por lo tanto, procede considerar que en el caso de autos coexisten dos prestaciones de servicios, a saber, por una parte, la realizada por la empresa seleccionada y pagada por el municipio de L. y, por otra parte, aquella cuyo autor, en primer lugar, es ese municipio, y cuyos beneficiarios, en segundo lugar, son los residentes afectados de este último, teniendo como contraprestación, en tercer lugar, la subvención abonada al citado municipio por el Fondo para la Protección del Medio Ambiente.

40. No cabe duda de que la primera de estas prestaciones de servicios corresponde a la definición de una prestación realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Si, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 35 a 38 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente llegara a la misma conclusión, al término de su apreciación de los hechos, en relación con la segunda de dichas prestaciones, es decir, aquella cuyo autor es el municipio de L., le correspondería determinar si esa prestación de servicios se realiza en el marco de una actividad económica, dado que, según la jurisprudencia, una actividad únicamente podrá calificarse de «actividad económica», a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la misma Directiva (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 32 y jurisprudencia citada).

Sobre la realización de una prestación de servicios en el marco de una actividad económica

41. De entrada, es preciso recordar que el análisis del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, al poner de relieve la extensión del ámbito de aplicación del concepto de «actividad económica», precisa también el carácter objetivo de esta, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados [sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Conversión del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 69 y jurisprudencia citada].

42. 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 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 47 y jurisprudencia citada).

43. Habida cuenta de la dificultad que supone elaborar una definición precisa de la actividad económica, se analizarán todas las condiciones en que se lleve a cabo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 29 y jurisprudencia citada), llevando a cabo una apreciación caso por caso, en función de lo que sería el comportamiento tipo de un empresario activo en el sector de que se trate, es decir, en el presente asunto, una empresa de eliminación de amianto.

44. A este respecto, en primer lugar, procede señalar que, mientras que un empresario pretende obtener de su actividad ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2021, AJFP Sibiu y DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, apartados 27 a 29 y jurisprudencia citada), el municipio de L. no emplea personal para la retirada de amianto y no busca clientes, sino que se limita a llevar a cabo, en el marco de un programa definido a escala nacional, operaciones de retirada de amianto, que tendrán lugar una vez que los propietarios de bienes inmuebles situados en el territorio municipal que puedan verse afectados por dicho programa hayan manifestado su deseo de beneficiarse del mismo y se les considere elegibles. Además, por definición, una operación de retirada de amianto en un determinado municipio no presenta un carácter recurrente, lo que diferencia el presente asunto de aquellos en los que las prestaciones municipales tenían carácter permanente.

45. En segundo lugar, de los datos aportados por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el municipio de L. propondrá la retirada de amianto de los bienes afectados y la recogida de los productos y de los residuos de amianto de forma gratuita, mientras que previamente habrá remunerado a la empresa en cuestión a precio de mercado.

46. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, cuando un municipio solo recupera una parte mínima de los gastos efectuados y el resto es asumido con cargo a fondos públicos, una diferencia de esa importancia entre tales gastos y los importes percibidos como contraprestación por los servicios ofrecidos tiende a excluir la existencia de una remuneración propiamente dicha (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 33 y jurisprudencia citada). Ello es así máxime cuando, como en el presente asunto, no existe contraprestación alguna a cargo de los beneficiarios de la prestación de servicios.

47. Por consiguiente, aun teniendo en cuenta las subvenciones concedidas al municipio de L. por el Fondo para la Protección del Medio Ambiente, que oscilan entre el 40 % y el 100 % de los costes ocasionados, la naturaleza de tal prestación de servicios no se corresponde con el comportamiento que habría adoptado, en su caso, una empresa de eliminación de amianto, que se habría esforzado, al fijar sus precios, en absorber sus costes y en obtener un margen de beneficios. Además, no se reembolsan los costes que le supone a dicho municipio la organización de la campaña de retirada del amianto a sus residentes, ya que solo se reembolsan las operaciones encomendadas a la empresa seleccionada. Así pues, el referido municipio solo soporta riesgos de pérdidas, sin tener perspectivas de beneficios.

48. En tercer lugar, resulta económicamente inviable, para esa empresa de retirada de amianto, no repercutir sobre los beneficiarios de sus prestaciones de servicios los costes que ha soportado, y quedar a la espera, mientras tanto, de una compensación parcial de esos costes por la vía de la subvención. Tal mecanismo no solo provocaría que su tesorería quedase en una situación estructuralmente deficitaria, habida cuenta, en primer lugar, de la inexistencia de margen de beneficio, en segundo lugar, de la falta de reembolso de los costes vinculados a la organización de la campaña de retirada de amianto y, por último, de la importante fluctuación del porcentaje de los reembolsos, al poder oscilar estos entre el 40 % y el 100 % de las cantidades abonadas a la empresa seleccionada, sino que, además, dicho mecanismo haría recaer sobre ella una incertidumbre inusual para un sujeto pasivo, puesto que la cuestión de si un tercero reembolsará y, en su caso, en qué medida, una parte tan importante de los costes soportados queda efectivamente abierta hasta la decisión de ese tercero, posterior a las operaciones de que se trate.

49. Por consiguiente, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, no parece posible concluir que el municipio de L. lleve a cabo, en el presente asunto, una actividad de carácter económico, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

Sobre la no sujeción al impuesto derivada de la realización de operaciones por un organismo de Derecho público que actúa como autoridad pública

50. Dado que el municipio de L. no ejerce, a la luz de las consideraciones expuestas en los apartados 41 a 49 de la presente sentencia, una actividad comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112, no es necesario determinar si esa actividad también habría quedado excluida de dicho ámbito de aplicación de conformidad con el artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva.

51. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no constituye una prestación de servicios sujeta al IVA el hecho de que un municipio encargue a una empresa que efectúe operaciones de retirada de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en

beneficio de aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y no dé lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las mencionadas operaciones con fondos públicos.

Costas

52. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

Los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1 y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que

no constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) el hecho de que un municipio encargue a una empresa que efectúe operaciones de retirada de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en beneficio de aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y no dé lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las mencionadas operaciones con fondos públicos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.