

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089085

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 30 de marzo de 2023

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-612/21

### 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 entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al IVA el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa sistemas de energías renovables a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos. De los datos aportados por el órgano jurisdiccional se desprende que el municipio parece limitarse a proponer a sus residentes propietarios de bienes inmuebles el suministro e instalación sistemas de energías renovables en sus casas mediante una empresa seleccionada a raíz de una licitación, a cambio de una contribución por parte de tales residentes que no exceda del 25 % de los costes subvencionables vinculados a dichos suministro e instalación, mientras que el citado municipio remunera a la empresa en cuestión, por los referidos suministro e instalación, al precio de mercado, en el marco de un programa regional destinado a permitir la transición hacia una economía hipocarbónica. Según reiterada jurisprudencia, cuando un municipio solo recupera, a través de las contribuciones que percibe, 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 sugerir que esas contribuciones deben asimilarse en mayor medida a un canon que a una remuneración propiamente dicha. 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 entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al IVA el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa, sistemas de energías renovables a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 13, 14, 24 y 73.

### PONENTE:

*Don N. Wahl.*

En el asunto C-612/21,

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 30 de septiembre de 2021, en el procedimiento entre

**Gmina O.**

y

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

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 de Gmina O., por el Sr. J. Wyrzykowski, doradca podatkowy;
- en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por el Sr. B. Kołodziej, la Sra. D. Pach y el Sr. T. Wojciechowski;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. A. Armenia y U. Malecka, 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, 13, apartado 1, y 73 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 Gmina O., municipio situado en Polonia (en lo sucesivo, «municipio de O.»), y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director de Información Nacional del Tesoro, Polonia) en relación con una resolución interpretativa tributaria dirigida al referido municipio y relativa a la posible sujeción de este al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por operaciones consistentes en que dicho municipio celebra un contrato con algunos de sus habitantes para la instalación de sistemas de energías renovables (en lo sucesivo, «SER») en sus bienes inmuebles, a cambio de una contrapartida económica por parte de esos habitantes.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«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;

[...]».

4. El artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva 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.

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. El artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva establece:

«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. A tenor del artículo 73 de la Directiva 2006/112:

«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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

### **Derecho polaco**

7. 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 adaptar el Derecho polaco a la Directiva 2006/112.

## 8. El artículo 29a, apartado 1, de la referida Ley, relativo a la base imponible, dispone:

«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 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 de un tercero, incluidos los suplementos, subvenciones y demás pagos 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.»

9. El artículo 400a, apartado 1, de 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:

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

[...]

21. proyectos de protección de la calidad del aire;

22. promover el uso de energía renovable local y la introducción de portadores de energía más respetuosos con el medio ambiente;

[...]».

## 10. El artículo 403, apartado 2, de la referida Ley dispone:

«Entre las tareas propias de los municipios se incluirá la financiación de la protección del medio ambiente en el marco definido en el artículo 400a, apartado 1, puntos 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21 a 25, 29, 31, 32 y 38 a 42 por un importe que no sea inferior al importe de los ingresos procedentes de los gastos y penalizaciones a que se refiere el artículo 402, apartados 4, 5 y 6, que constituyen ingresos municipales, minorado en el excedente acumulado en concepto de ingresos transferidos a los fondos de los voivodatos [...]».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

11. El municipio de O., que dispone de un número de identificación a efectos del IVA en Polonia, celebró con una comunidad urbana y otros dos municipios, también situados en Polonia, un convenio de colaboración para la realización de un proyecto dirigido a la instalación de SER en el territorio de esas cuatro entidades territoriales (en lo sucesivo, «proyecto»).

**12.** El proyecto forma parte del programa operativo regional del voivodato de que se trata para el período 2014-2020 y está orientado a permitir la transición hacia una economía hipocarbónica. La comunidad urbana, como líder del proyecto, celebró con dicho voivodato, en nombre de las cuatro entidades territoriales interesadas, un convenio relativo a la financiación del proyecto. A tenor de ese convenio, el líder del proyecto percibe las subvenciones del voivodato en cuestión, que solo cubren una parte de los costes subvencionables, y posteriormente transfiere a sus asociados la parte que les corresponde. El municipio de O. recibe, por su parte, una financiación del 75 % del total de los costes subvencionables.

**13.** Cada entidad pública cocontratante paga por separado a la empresa seleccionada tras la licitación, y esta última emite facturas separadas correspondientes al contrato relativo a cada una de esas entidades.

**14.** Por la parte que queda a su cargo, cada entidad cocontratante es libre de decidir sus modalidades de financiación. El municipio de O. decidió obtener de los propietarios de los bienes inmuebles que se beneficiarán, si así lo solicitan, de los SER una contribución que asciende al 25 % de los costes subvencionables, sin que, no obstante, pueda superar el valor máximo acordado contractualmente. Por otra parte, en el contrato tipo celebrado por el municipio de O. con los propietarios interesados se estipula que todos los SER instalados seguirán siendo propiedad municipal durante el período de validez del proyecto, es decir, durante un período de cinco años a partir de la fecha en que ese municipio reciba el último pago en concepto de reembolso de la cuota que le corresponde de las subvenciones abonadas por el voivodato en cuestión. Al término de este período, la propiedad del SER se transmite al propietario del bien inmueble de que se trate.

**15.** En este contexto, el municipio de O. planteó al Director de Información Nacional del Tesoro una solicitud de resolución interpretativa tributaria, con el fin de saber si la contribución abonada por los propietarios interesados y la subvención que recibió del voivodato de que se trata debían estar exentas del IVA.

**16.** En su resolución interpretativa tributaria de 7 de agosto de 2019, el Director de Información Nacional del Tesoro consideró que el municipio de O. debía ser calificado de «sujeto pasivo del IVA» en el contexto de las operaciones controvertidas en el litigio principal.

**17.** El municipio de O. impugnó esta resolución interpretativa tributaria ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia). Mediante sentencia de 10 de julio de 2020, este último desestimó el recurso, al considerar que dicho municipio ejercía, en el contexto de las operaciones controvertidas en el litigio principal, una actividad económica, y que esta actividad no la ejercía el municipio de O. en cuanto autoridad pública.

**18.** El municipio de O. interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

**19.** En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre las consecuencias que deben extraerse del hecho de que el municipio de O. sea parte en el contrato celebrado con la empresa que resultó seleccionada en la licitación y efectúe los pagos de las cantidades que se adeudan a dicha empresa, por los que recibe una factura emitida a su nombre en relación con el eventual ejercicio de una actividad económica por dicho municipio. En segundo lugar, se pregunta, suponiendo que el citado municipio ejerza efectivamente tal actividad, si las operaciones controvertidas en el litigio principal se realizan en régimen de Derecho público. En tercer lugar, admitiendo que se trate de una actividad económica que no se realiza en tal régimen, se pregunta sobre la determinación de la base imponible de dichas operaciones.

**20.** En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], 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 [SER] 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, en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva, las subvenciones procedentes de fondos europeos recibidas por el municipio (una autoridad pública) para la ejecución de proyectos relativos a fuentes de energía renovables?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Primera cuestión prejudicial***

**21.** Mediante su primera 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 entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al IVA el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa, SER a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto 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 Alcaface*, 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 comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112, las actividades realizadas por un municipio en el marco de la promoción de las energías renovables deben, en primer lugar, constituir una entrega o una prestación de servicios que dicho municipio realiza a título oneroso para sus residentes, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de dicha Directiva, y, en segundo lugar, haber sido realizadas en el marco de una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la referida Directiva, de modo que ese municipio haya actuado también en calidad de sujeto pasivo.

#### *Sobre la existencia de una entrega de bienes y de una prestación de servicios realizadas a título oneroso*

**25.** Según reiterada jurisprudencia, para que tales operaciones se realicen «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, debe existir una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios, por un lado, y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo, por otro. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, por una parte, y su destinatario, por otra, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien realiza esas operaciones constituye el contravalor efectivo de la entrega o del servicio prestado a dicho 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).

**26.** A este respecto, procede recordar, por un lado, que, para considerar que estas operaciones se realizan «a título oneroso», en el sentido de la Directiva 2006/112, no es necesario, como se desprende también del artículo 73 de esa Directiva, que la contraprestación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios se obtenga directamente del destinatario de estas, ya que esa 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).

**27.** Por otro lado, la circunstancia de que dichas operaciones se realicen 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 determina *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).

**28.** En el presente asunto, de las precisiones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el municipio de O. encarga a la empresa que resultó seleccionada en la licitación entregar e instalar los SER en

los bienes inmuebles de los propietarios que manifestaron su interés en participar en esa iniciativa. A este respecto, procede indicar que la transmisión de la propiedad de tales sistemas constituye una entrega de bienes, en el sentido del artículo 14 de la Directiva 2006/112, y que la puesta a disposición de su uso corresponde a una prestación de servicios, en el sentido del artículo 24, apartado 1, de esta Directiva.

**29.** No cabe duda de que la existencia de un contrato entre el municipio de O. y esta empresa, para la instalación de los SER y la transmisión de la propiedad de estos últimos al municipio mientras dure el proyecto, permite considerar que la citada empresa realiza para ese municipio una operación a título oneroso, dado que el propio municipio recibe por ello, de la misma empresa, una factura individual que paga en su totalidad. Esta operación, a la luz de las consideraciones expuestas en el apartado anterior, comprende, en parte, una entrega de bienes al municipio de O., a saber, los SER, de los que este se convierte en propietario, y, en parte, una prestación de servicios consistente en la instalación de dichos SER en los bienes inmuebles de los residentes interesados. La ventaja concedida a dicho municipio como contrapartida del pago reside no solo en la propiedad de dichos SER, sino también en la mejora de la calidad de vida de todos sus residentes debido a un modo de producción de energía más respetuoso con el medio ambiente.

**30.** Sin embargo, no se excluye que los propietarios de los bienes inmuebles en los que han sido o serán instalados los SER sean los beneficiarios finales de dicha entrega de bienes y de esa prestación de servicios, las cuales, en tal caso, habrían sido efectuadas por el municipio de O. a través de la empresa seleccionada tras la licitación, extremo que corresponderá determinar al órgano jurisdiccional remitente.

**31.** En efecto, consta, por una parte, que esos residentes se convertirán, en virtud del contrato celebrado entre cada uno de ellos y el referido municipio, en propietarios de los SER al término del proyecto y que disfrutan de ellos desde su instalación y, por otra parte, que los referidos residentes contribuyen, sufragando en principio el 25 % de los costes subvencionables, sin que, no obstante, ese porcentaje pueda exceder del importe convenido en dicho contrato, al pago de la entrega de esos SER y de su instalación, como se ha mencionado en el apartado 14 de la presente sentencia. A este respecto, no son determinantes, a la luz de la jurisprudencia citada en los apartados 25 a 27 de la presente sentencia, el hecho de que un tercero, a saber, el voivodato de que se trata, se haga cargo del 75 % de los gastos subvencionables mediante una subvención abonada al municipio de O. ni el hecho de que la totalidad de los importes correspondientes a esos porcentajes del 25 % y del 75 % sea menor que el coste del contrato, es decir, el realmente soportado por dicho municipio en beneficio de la empresa que resultó seleccionada en la licitación, dado que tanto la contribución de los citados residentes como la subvención de dicho voivodato se refieren únicamente a los costes subvencionables y no a los costes efectivos en su totalidad.

**32.** Si, a la luz de estas consideraciones, el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que el municipio de O. realiza una entrega de bienes y una prestación de servicios a título oneroso para sus residentes, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, le correspondería determinar si dichas operaciones se realizan 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 esa Directiva, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la citada 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 entrega de bienes y de una prestación de servicios en el marco de una actividad económica*

**33.** 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].

**34.** 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).

**35.** 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, un instalador de SER.

**36.** 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), como se desprende de la resolución de remisión, el municipio de O. indicó en su solicitud de resolución interpretativa tributaria que no tenía intención de prestar servicios de instalación de SER de forma habitual y no empleaba ni pensaba contratar a trabajadores a tal fin, lo que diferencia el presente asunto de aquellos en los que las prestaciones municipales tenían carácter permanente.

**37.** En segundo lugar, de los datos aportados por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el municipio de O. parece limitarse a proponer a sus residentes propietarios de bienes inmuebles que podrían estar interesados en los SER, en el marco de un programa regional destinado a permitir la transición hacia una economía hipocarbónica, el suministro e instalación de esos SER en sus casas por medio de una empresa seleccionada a raíz de una licitación, a cambio de una contribución por parte de tales residentes que no exceda del 25 % de los costes subvencionables vinculados a dichos suministro e instalación, mientras que el citado municipio remunera a la empresa en cuestión, por los referidos suministro e instalación, al precio de mercado.

**38.** Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, cuando un municipio solo recupera, a través de las contribuciones que percibe, 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 sugerir que esas contribuciones deben asimilarse en mayor medida a un canon que a 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). Por consiguiente, aun teniendo en cuenta los pagos asignados al municipio de O. por el voivodato de que se trata, que abarcan el 75 % de los costes subvencionables, la cantidad total percibida de los propietarios interesados, por una parte, y de ese voivodato, por otra, sigue siendo estructuralmente inferior al total de los costes efectivamente soportados por dicho municipio, como se ha indicado en el apartado 31 de la presente sentencia, lo que no se corresponde con la actuación que habría adoptado, en su caso, un instalador de SER, que se habría esforzado, mediante la fijación de sus precios, en absorber sus costes y en obtener un margen de beneficios. Por el contrario, el referido municipio solo soporta riesgos de pérdidas, sin tener perspectivas de beneficio.

**39.** En tercer lugar, no resulta económicamente viable, para ese instalador de SER, que los beneficiarios de sus entregas de bienes y de sus prestaciones de servicios solo soporten una cuarta parte, como máximo, de los costes que se le han ocasionado, a la vez que queda a la espera de una compensación, mediante subvención, de lo esencial de las tres cuartas partes restantes de esos costes. Dicho mecanismo no solo provocaría que su tesorería quedase en una situación estructuralmente deficitaria, sino que, además, haría recaer sobre él 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, que será posterior a las operaciones de que se trate.

**40.** Por consiguiente, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, no parece posible concluir que el municipio de O. 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*

**41.** Dado que el municipio de O. no ejerce, a la luz de las consideraciones antes mencionadas, una actividad comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112, no es necesario determinar si dicha actividad también habría quedado excluida de dicho ámbito de aplicación con arreglo al artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva.

**42.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial 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 entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al IVA el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa, SER a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos

continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos.

### **Segunda cuestión prejudicial**

**43.** Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

### **Costas**

**44.** 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 entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa, sistemas de energías renovables a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.