

LA CALIFICACIÓN DE UNA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DESARROLLADA POR UN ENTE PÚBLICO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

Análisis de la STJUE de 12 de mayo de 2016, Asunto C-520/14

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

En esencia, se plantea ante el tribunal la calificación como sujeto pasivo de un ayuntamiento que desarrolla una actividad de transporte para los alumnos en edad escolar del municipio.

De acuerdo con la legislación holandesa, que se detalla en la sentencia, los ayuntamientos deben proveer a los alumnos de su municipio de transporte en unas condiciones variables dependiendo de la distancia del domicilio al centro escolar, susceptibles de concreción por cada corporación, y que implican la exigencia de determinados pagos para las familias beneficiarias.

De acuerdo con estas previsiones, el Ayuntamiento de Borsele prestaba el servicio de transporte mediante la contratación con empresas independientes de transporte, exigiendo el pago a los padres de los alumnos de acuerdo con las condiciones establecidas por el ayuntamiento y que se traducían en que los pagos recibidos de los padres cubrían únicamente un 3 % de los costes facturados por las empresas de transporte al ayuntamiento por la prestación del mismo servicio.

El ayuntamiento venía considerando que era un empresario actuando en el ejercicio de una actividad económica y, en consecuencia, deducía el impuesto soportado que le repercutían las empresas de transporte.

La administración holandesa «liquidó» al ayuntamiento el impuesto, excluyendo la deducibilidad de tales cuotas soportadas.

A partir de estos hechos, se plantean ante el tribunal las tres cuestiones prejudiciales que a continuación se señalan (aunque, como veremos, dado que la respuesta a las cuestiones segunda y tercera depende de la respuesta dada a la primera, solamente se responde a esta):

- ¿Debe interpretarse que un ayuntamiento ha de tener la consideración, en relación con el transporte escolar, de sujeto pasivo en el sentido de la directiva?
- Para responder a esta cuestión, ¿debe tenerse en cuenta el régimen en su totalidad o bien debe realizarse este examen de forma separada para cada servicio de transporte?
- En este último caso, ¿debe establecerse una distinción en función de si se trata de un transporte de alumnos a una distancia de entre 6 y 20 kilómetros y a una distancia superior a 20 kilómetros? (las condiciones de prestación de estos servicios son distintas)

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) examina en esta sentencia, según los términos en los que se remite la cuestión prejudicial por el Tribunal de Instancia, las condiciones para determinar si existe una actividad económica en una entidad pública.

Destaca el tribunal que únicamente puede considerarse que existe actividad económica a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando la actividad realizada constituya uno de los hechos imposables del impuesto. En este sentido, señala el tribunal que indudablemente el transporte escolar es una prestación de servicios, operación sujeta al impuesto.

Pero además se destaca que la actividad económica no solo supone la realización de una operación de las incluidas en el hecho imponible, sino que además es preciso que la entidad que la desarrolla actúe «a título oneroso», lo que exige que exista entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Recuerda el tribunal que para calificar la operación de onerosa resulta irrelevante que la misma se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste; lo único que precisa la onerosidad es la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.

Existen otras circunstancias que deben valorarse conjuntamente para determinar si existe una verdadera remuneración y, en consecuencia, una realización del hecho imponible en ejercicio de una actividad económica, como sería la comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios por los que prestan el mismo como verdadera activi-

dad económica (tégase presente que el tribunal está examinando la actuación de un sujeto que opera, al menos parcialmente, aparte del mercado, como es un ayuntamiento, ya que tiene acceso a los presupuestos para financiar su actividad), o la importancia de la clientela y el importe de los ingresos en el ejercicio de la misma. Cuando la operación que constituye el hecho imponible se realiza a cambio de una remuneración, la actividad en cuyo ejercicio se realiza tal operación constituye una actividad económica.

En el caso que examina el TJUE se pone de manifiesto que la aportación de los padres a los gastos de transporte escolar no se calcula en función de los costes reales de los servicios prestados: el importe de dicha aportación no se vincula ni al número de kilómetros recorridos a diario, ni al precio de coste por trayecto y alumno usuario del transporte, ni a la frecuencia de los trayectos, sino que se trata más bien de un canon; y, además, el ayuntamiento recupera únicamente una parte mínima de los gastos efectuados mediante la remuneración percibida: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, ya que solo un tercio de ellos las han abonado, y el importe total percibido cubre únicamente el 3% del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos.

De estas circunstancias, examinadas conjuntamente, el tribunal concluye que el servicio se realiza en unas condiciones que distan mucho de las que discurren habitualmente en las actividades de transporte de viajeros.

En consecuencia se concluye que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal no realiza actividades económicas, por lo que no tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Las Administraciones públicas, al menos en el ámbito territorial de la Unión Europea donde se ha desarrollado el IVA armonizado, despliegan indudablemente una importante actividad económica; no obstante, el legislador del IVA les ha dotado de un estatuto especial en la medida en que su actividad es más propia de un consumidor final que la de un verdadero empresario: aunque adquiere bienes y servicios que en muchas ocasiones no van a ser consumidos directamente por las Administraciones, sino que van a servir para su provisión a los ciudadanos, su actividad no se efectúa en condiciones normales de mercado, pues los fondos para esta provisión, sino en su totalidad, al menos en gran parte, se obtienen de aportaciones obligatorias (tributos) y en muchos casos ni siquiera efectuadas por el consumidor de los bienes o servicios (cuando la financiación tributaria se obtiene con impuestos).

Esta especialidad se ha recogido en un marco amplio de no sujeción para las actividades de los entes públicos, contemplado en el artículo 13.1 de la Directiva refundida 2006/112/CE, que establece:

«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».

Se contempla en el anexo I, mencionado en el citado precepto, un listado de actividades en las que las Administraciones públicas se convierten en empresarios, debiendo por tanto repercutir el impuesto, y en las que se incluyen las siguientes:

«ANEXO I. LISTA DE LAS ACTIVIDADES A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 13, APARTADO 1, PÁRRAFO TERCERO. 1) Los servicios de telecomunicaciones; 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3) Transporte de bienes; 4) Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios; 5) Transporte de personas; 6) Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7) Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8) Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9) Explotación de almacenes de depósito; 10) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11) Actividades de agencias de viajes; 12) Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; 13) Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q)».

La transposición de la norma comunitaria a la normativa interna se encuentra en el artículo 7.8.º de la LIVA, reformado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que señala como operaciones no sujetas al impuesto:

«Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. A estos efectos se considerarán Administraciones públicas: a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las comunidades autónomas y las entidades que integran la Administración local. b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social. c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales. d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores

que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad. No tendrán la consideración de Administraciones públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales. No estarán sujetos al impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo. Asimismo, no estarán sujetos al impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos. En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a') Telecomunicaciones. b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c') Transportes de personas y bienes. d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del impuesto por el número 9.º siguiente. e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h') Almacenaje y depósito. i') Las de oficinas comerciales de publicidad. j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k') Las de agencias de viajes. l') Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público. m') Las de matadero».

Se completa el principio general de no sujeción al que antes nos referíamos en los mencionados preceptos con la sujeción en todas aquellas actividades en las que la actuación de las Administraciones públicas se realiza en condiciones equiparables a las de empresas participantes en el mercado, incluyéndose a estos efectos un listado enunciativo (mucho más clara es la caracterización de esta lista como abierta en la directiva que en la ley nacional) de actividades cuyo ejercicio debe realizarse siempre en régimen de sujeción. Es el conocido como principio de no distorsión de la competencia, que trata de evitar que la no sujeción suponga una ventaja comparativa en la prestación de estos servicios para el sector público.

La aplicación de estas normas ha dado lugar a una extensísima jurisprudencia, tanto del TJUE, como de los órganos jurisdiccionales nacionales, así como a una nutrida doctrina administrativa materializada tanto en resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central como en consultas emanadas de la Dirección General de Tributos.

Podemos resumir las cuestiones tratadas en tres grandes grupos. El primero, quizá el más claramente acotado ahora mismo, sería el relativo al ámbito de la no sujeción, que se delimita por tres elementos básicos: debe tratarse de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por entes u organismos de Derecho público; las entregas de bienes o prestación de servicios deben realizarse en el ejercicio de una función pública, lo que supone que el ente público actúe en su calidad de sujeto de Derecho público; y la actividad no sujeta tiene que ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8 de la LIVA (anexo I de la Directiva 2006/112/CE) y no generar distorsiones en la competencia.

La segunda cuestión, quizá la más relevante hasta el momento, es la relativa al ámbito subjetivo de las Administraciones públicas que pueden aplicar la no sujeción. En este punto, en el ámbito nacional se había construido una doctrina conocida como doctrina de órganos técnico-jurídicos, que extiende la no sujeción a las personificaciones constituidas por la Administración como socio único, que se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa análoga a las de base privada. Esta doctrina ha sido recogida a nivel legal en la modificación de la LIVA efectuada por la Ley 28/2014. Más dudoso es que el criterio nacional sea perfectamente coincidente con el imperante a nivel comunitario. Aunque el estudio de esta cuestión excede del presente comentario, por no ser la materia tratada en esta sentencia, podemos recordar el reciente estudio de la Sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2015, realizado por Francisco Javier SÁNCHEZ GALLARDO en esta misma sección («Sujeción al IVA de los servicios prestados por sociedades instrumentales constituidas por entes públicos. Análisis de la STJUE de 29 de octubre de 2015, Asunto C-174/14», *RCyT. CEF*, n.º 398).

La tercera cuestión que se plantea en relación con la tributación de los entes públicos es la relativa a la aplicación del principio de neutralidad, dentro de la que se enmarca la presente sentencia. Como sabemos, dicho principio en el ámbito del IVA se entiende como la correlación que debe existir entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto; lo que no es, además, otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, objeto de gravamen por el impuesto.

En el caso de las Administraciones públicas que estamos estudiando, la calificación de las operaciones como no sujetas supone, como hemos visto, la consideración de las mismas como consumidores finales. Lógicamente con esta calificación estas entidades públicas que prestan servicios no sujetos no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En no pocas ocasiones, sin embargo, se trata de romper con este esquema, generando de forma, más o menos forzada, el derecho a la deducción mediante el ejercicio de una actividad

económica cuanto menos exagerada. En este sentido, podemos recordar dos Sentencias de 21 de febrero de 2006, que sin duda se encuentran entre las más citadas del TJCE, el asunto C-255/02, Halifax (NFJ021677), y el asunto C-223/03, University of Huddersfield (NFJ021864). En estas sentencias se examina la reacción frente a ciertas prácticas orquestadas por determinadas entidades públicas para obtener el derecho a la deducción mediante el ejercicio de actividades económicas con características que nunca se darían en el mercado, por ser actividades absolutamente antieconómicas, contrarias a la racionalidad de los sujetos que deben financiarse en el mercado. El TJUE, aunque reconoce la existencia de una verdadera actividad económica, por la realización efectiva de las operaciones sujetas, existiendo además contraprestación para las mismas, acuña la doctrina sobre el abuso de derecho, señalando:

«La aplicación del Derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario [...]. Este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA [...] la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva» (apartados 69, 70 y 71 de la sentencia Halifax).

La sentencia que ahora analizamos supone otro hito en este mismo camino, pues como hemos visto, aunque reconoce los contenidos propios de Halifax y otras sentencias en las que se afirma la existencia de una actividad económica por la realización de hechos imposables percibiendo una contraprestación, independientemente del resultado obtenido en las actividades; se afirma que en un caso como el de autos no existe realmente una actividad económica, ya que el conjunto de circunstancias que rodean las operaciones sujetas suponen que no exista una verdadera contraprestación, ya que ni la financiación obtenida es relevante ni existe una verdadera participación en la compensación del servicio en función de lo recibido.

Estas sentencias ofrecen un contraste acusado con el criterio adoptado en nuestro país, ya que la LIVA permite salir del ámbito de la no sujeción a las entidades del sector público empresarial («No tendrán la consideración de Administraciones públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las comunidades autónomas y entidades locales») lo que en principio no sería demasiado sorprendente, si efectivamente se tratara de entidades que realizaran operaciones en el mercado, siempre que la particularidad de las mismas fuera que su titularidad es pública; pero la jurisprudencia y la doctrina se han mostrado tremendamente generosas con estas entidades en la interpretación de este precepto, aunque se trate de meras personificaciones para llevar actividades públicas y su financiación se realice mayoritariamente con cargo a los presupuestos públicos, en sentencias tales como la discutida Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2011, rec. núm. 1974/2008 (NFJ044368), en la que el Alto Tribunal considera que las cantidades que perciben dichas empresas de la corporación a la que pertenecen para financiarse no constituyen la retribución de un servicio que ha de integrarse en la base imponible del impuesto, pues pueden considerarse como contraprestación del conjun-

to de operaciones que realiza la entidad, por lo que no deben integrarse en la base imponible del impuesto. Indudablemente se genera en este caso una ventaja competitiva clara, al recuperar el impuesto soportado que, sin la creación de tal ente, no se deduciría; mientras que la repercusión del IVA por tales servicios es, en el mejor de los casos, parcial, cuando no ya totalmente residual.

La conclusión de cuanto se ha expuesto no puede ser otra que la constatación del hecho de que, a pesar de los pronunciamientos existentes, aún quedan muchas aristas por pulir en el espinoso tema de la sujeción y deducción del IVA soportado por los entes públicos.