

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 13 de julio de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Organismos de Derecho público — Municipio que percibe una tasa termal por la puesta a disposición de instalaciones termales de libre acceso para todos»

En el asunto C-344/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 15 de diciembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

Gemeinde A

y

Finanzamt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis y Z. Csehi (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. T. ?apeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Gemeinde A, por las Sras. G. Burret y N. Katemann, Rechtsanwältinnen;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. B. Martenczuk, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2,

apartado 1, letra c), y 13, apartado 1, párrafo segundo, 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Gemeinde A (municipio de A, Alemania) y la Finanzamt (Oficina Tributaria, Alemania), en relación con el derecho del municipio de A a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA preceptúa:

«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 esa 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 El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«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.

[...]»

6 El artículo 168 de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le

vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

Derecho alemán

7 El artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), establece, en su apartado 1:

«Quedarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. Las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el territorio nacional por una empresa en el marco de su actividad. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal;

[...]».

8 El artículo 2 de la UStG tiene el siguiente tenor:

«(1) Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial, artesanal o profesional. La empresa incluirá el conjunto de las actividades industriales, comerciales, artesanales o profesionales del empresario. Se entiende por actividad industrial, comercial, artesanal o profesional toda actividad desarrollada con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, aun cuando no se tenga la intención de realizar beneficios o cuando un grupo de personas ejerza sus actividades únicamente en interés de sus miembros.

[...]

(3) Se considerará que las personas jurídicas de Derecho público solo ejercen una actividad industrial, comercial, artesanal o profesional en el marco de sus establecimientos de carácter industrial o mercantil [...] y sus explotaciones agrícolas o forestales. [...]»

9 El artículo 12 de la UStG dispone, en su apartado 2:

«El tipo del impuesto se reducirá al 7 % para las operaciones siguientes:

[...]

9. Las directamente vinculadas a la explotación de piscinas, así como la administración de baños termales. Lo mismo se aplicará a la puesta a disposición de instalaciones termales cuando se perciba una tasa termal como contraprestación; [...]».

10 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Gemeindeordnung für Baden?Württemberg (Ley de Régimen Municipal de Baden?Württemberg), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «GemO»):

«En los aspectos no regulados por ley, los municipios podrán regular mediante estatutos los aspectos comprendidos en su ámbito de autonomía. [...]»

11 El artículo 10, apartados 2 y 3, de la GemO tiene el siguiente tenor:

«(2) Dentro de los límites de su capacidad de financiación, cada municipio establecerá las instalaciones públicas necesarias para el bienestar económico, social y cultural de sus habitantes.

Estos estarán autorizados para utilizar las instalaciones públicas del municipio en condiciones de igualdad, respetando la legislación aplicable. Los habitantes soportarán las cargas municipales.

(3) Quienes posean una finca o desarrollen una actividad empresarial en el término municipal, sin residir en él, estarán igualmente autorizados a utilizar las instalaciones públicas existentes en el municipio para los propietarios de fincas y empresas, y contribuirán a las cargas municipales por sus fincas o actividades empresariales.»

12 El artículo 2 de la Kommunalabgabengesetz für Baden?Württemberg (Ley de Impuestos Locales de Baden?Württemberg), en su versión aplicable al litigio principal, establece, en su apartado 1:

«Los impuestos locales se recaudarán en virtud de los estatutos correspondientes. En estos se establecerán, en particular, los sujetos pasivos, el objeto, la base imponible y el tipo de cada impuesto, así como el devengo y la exigibilidad de la deuda tributaria.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 La demandante en el litigio principal es un municipio con un centro termal autorizado por el Estado. El establecimiento termal de la demandante se gestiona, en virtud de la normativa municipal, como sociedad privada municipal y constituye, a la luz de las disposiciones aplicables en materia del impuesto sobre sociedades, una empresa de naturaleza mercantil.

14 En este concepto, la demandante en el litigio principal recauda una tasa termal, con arreglo al artículo 4 de la GemO, en relación con el estatuto a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Impuestos Locales de Baden?Württemberg (en lo sucesivo, «estatuto municipal»), para cubrir los gastos que le ocasionan la construcción y el mantenimiento de las instalaciones destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, así como las actividades organizadas a tal efecto.

15 Están sujetas a la tasa termal, en primer lugar, las personas no residentes que se alojen en el municipio y a las que se ofrece la posibilidad de utilizar estas instalaciones y de participar en dichas actividades; en segundo lugar, los residentes del municipio que tengan el centro de sus intereses personales en otro municipio, y, en tercer lugar, las personas no residentes del municipio que se alojen en el municipio por motivos profesionales para participar en congresos u otras actividades (en lo sucesivo, conjuntamente, «deudores de la tasa termal»). En cambio, la tasa termal no se recauda de los visitantes de un día ni de los no residentes o de los residentes que trabajan o reciben una formación en el municipio.

16 La tasa termal se fija, para las personas no residentes, en un importe determinado por día de estancia y, para las personas residentes sujetas a ella, en una cantidad a tanto alzado anual independiente de la duración, de la frecuencia y de la temporada de su estancia.

17 En la petición de decisión prejudicial se indica que quien ofrezca alojamiento a personas, explote un *camping* o ponga su vivienda a disposición de personas no residentes como vivienda vacacional a título oneroso deberá notificar tanto la entrada como la salida de esas personas dentro de los tres días siguientes a su llegada y salida. Asimismo, los operadores turísticos estarán obligados a presentar una declaración a efectos de la tasa termal cuando esa tasa esté incluida en la contraprestación que perciban del viajero.

18 La demandante en el litigio principal financió, gracias a los ingresos procedentes de la recaudación de esa tasa durante los años comprendidos entre 2009 y 2012 (en lo sucesivo, «años controvertidos»), la construcción, el mantenimiento y la renovación, en particular, del parque termal, del balneario y de senderos (en lo sucesivo, conjuntamente, «instalaciones termales»).

Estas instalaciones son de libre acceso para todos y no se exige ninguna tarjeta termal para entrar en ellas.

19 Al considerar, en sus declaraciones del IVA correspondientes a los años controvertidos, que la tasa termal constituía la retribución de una actividad sujeta al IVA, a saber, la explotación de un establecimiento termal, la demandante en el litigio principal solicitó la deducción del IVA pagado por todas las prestaciones que le habían sido proporcionadas y que estaban relacionadas con el turismo.

20 En el marco de una inspección tributaria efectuada sobre el terreno por la demandada en el litigio principal, el inspector excluyó, en particular, las cuotas del IVA soportado que no guardaban relación con la explotación del establecimiento termal y tuvo en cuenta las cuotas del IVA soportado relativas al balneario únicamente en la medida en que este se había arrendado. El 20 de marzo de 2015, la demandada en el litigio principal practicó liquidaciones complementarias del IVA de conformidad con esas apreciaciones.

21 A raíz de la resolución desestimatoria del recurso administrativo presentado por la demandante en el litigio principal, esta interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania).

22 Mediante sentencia de 18 de octubre de 2018, ese órgano jurisdiccional desestimó el recurso, por considerar, en esencia, que la demandante en el litigio principal no había actuado como empresaria durante el ejercicio de la actividad que había dado lugar al cobro de la tasa termal. Señaló que, dado que la explotación de las instalaciones termales como contraprestación de una tasa termal no constituía una actividad ejercida como empresario, las operaciones declaradas en relación con la recaudación de esa tasa no podían estar sujetas al IVA y que, por consiguiente, debía denegarse la deducción del IVA soportado inicialmente concedida por la demandada en el litigio principal. No obstante, recordó la prohibición de fijar el tributo de manera desfavorable (*reformatio in peius*) respecto de la demandante.

23 La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

24 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debe o no concluirse que en este caso se han realizado prestaciones de servicios a título oneroso, precisando que se inclina por una respuesta negativa. Considera que las instalaciones termales también pueden ser utilizadas de manera gratuita por personas que no están sujetas a la tasa termal. Desde este punto de vista, el destinatario de la prestación recibida como contrapartida de la tasa termal no es identificable, puesto que el sujeto pasivo de esa tasa no ha recibido, en relación con el público que pueda utilizar también esas instalaciones gratuitamente, ningún provecho concreto que pueda ser objeto de consumo y que vaya más allá del provecho obtenido por ese público. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si la relación jurídica entre la demandante en el litigio principal y los huéspedes debe considerarse aisladamente. Sostiene que, en virtud del estatuto municipal, estos últimos pagan un determinado importe en concepto de tasa termal por día de estancia por la puesta a disposición de las instalaciones termales. Así pues, los pagos son una contrapartida de la posibilidad de utilizar esas instalaciones termales. Por último, el mismo órgano jurisdiccional señala que no puede excluirse que se trate de una actividad deficitaria con carácter permanente, habida cuenta de que la tasa termal no cubre los costes de explotación de las instalaciones termales.

25 En segundo lugar, en la medida en que proceda responder afirmativamente a la cuestión enunciada en el apartado anterior de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente

pregunta al Tribunal de Justicia si, para determinar la existencia de «distorsiones significativas de la competencia», en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, el examen debería referirse no solo al término municipal de la demandante en el litigio principal, sino también a los municipios vecinos, al estado federado de Baden-Württemberg (Alemania) o al territorio federal.

26 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del procedimiento principal, un municipio que, en virtud de unos estatutos municipales, cobra a los visitantes que se alojen en el término municipal (huéspedes) una tasa termal por la utilización de instalaciones termales (por ejemplo, un parque termal, balneario, senderos), a razón de un importe determinado por cada día de estancia, ¿está ejerciendo una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA], al poner a disposición de los huéspedes las instalaciones termales a cambio de una tasa termal, aunque dichas instalaciones estén, de por sí, disponibles libremente para cualquier persona (por ejemplo, para los habitantes del municipio no sujetos a la tasa termal y otras personas no sujetas a esta tasa)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: En las circunstancias antes mencionadas del procedimiento principal, al determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al municipio lleva a “distorsiones significativas” de la competencia en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA], ¿el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

27 En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente se refiere, en el tenor de la primera cuestión prejudicial, al concepto de «actividad económica», procede recordar que, según el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, 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. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, primera frase, 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.

28 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA (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).

29 Por tanto, para discernir si la puesta a disposición de instalaciones termales en las condiciones controvertidas en el asunto principal constituye una «actividad económica» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y, por consiguiente, si la demandante en el litigio principal tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de esta misma Directiva, se ha de acreditar de entrada, si, en el contexto de esa puesta a disposición, ha efectuado una operación de prestación de servicios realizada a título oneroso, contemplada en el artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (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 22).

30 Dado que los datos aportados por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial permiten considerar que, en el asunto principal, sí existe una prestación de servicios, procede comprobar si puede considerarse que la demandante en el litigio principal la realiza a título oneroso, tal como exige el artículo 2, apartado 1, letra c), de la misma Directiva (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 23).

31 Por tanto, debe considerarse que, con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una «prestación de servicios realizada a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

32 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

33 Una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

34 Ahora bien, no parece que exista una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas entre, por una parte, un municipio que, en virtud de un estatuto municipal, recauda de los visitantes que se alojan en el término municipal una tasa termal de un determinado importe por día de estancia y, por otra parte, esos visitantes, que tienen derecho a utilizar las instalaciones termales puestas a disposición por ese municipio, las cuales son de libre acceso para todos, incluidas las personas que no están sujetas a esa tasa.

35 En efecto, no puede considerarse que la retribución percibida por el municipio, a saber, la tasa termal, resulte de la prestación de un servicio, a saber, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo.

36 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, a saber, cuando una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada).

37 Pues bien, la obligación de pagar la tasa termal se impone a los deudores de esa tasa en virtud del estatuto municipal, que determina igualmente el importe de dicha tasa (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 28).

38 En todo caso, la obligación de pagar la tasa termal no está vinculada a la utilización, por las personas sujetas a dicha obligación, de las instalaciones termales puestas a disposición por el municipio, sino a la estancia en el término municipal, cualesquiera que sean los motivos que la

justifican. Así, están obligados a abonar dicha tasa los visitantes que se alojen en el municipio, incluso si lo hacen por otros motivos, como visitar a familiares o conocidos que vivan allí, y no tengan intención de utilizar las instalaciones termales (véase, por analogía, la sentencia de 22 de junio de 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 25 y 26).

39 Por otra parte, si bien los deudores de la tasa termal tienen la posibilidad de utilizar las instalaciones termales, tales instalaciones son de acceso libre y gratuito para cualquier persona (incluidos los residentes o los visitantes de un día), con independencia de que esté o no obligada a pagar la tasa termal. Así pues, los deudores de la tasa termal no se benefician de otras ventajas distintas de aquellas de las que disfrutaban las personas que utilizan esas instalaciones termales y que no están sujetas a la misma tasa.

40 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no constituye una «prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

Segunda cuestión prejudicial

41 En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente precisa que, por una parte, si la respuesta a la primera cuestión prejudicial es negativa, el recurso deberá desestimarse y que, por otra parte, la segunda cuestión prejudicial solo se plantea si la respuesta a la primera cuestión es afirmativa, no es necesario responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

42 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 Décima) declara:

El artículo 2, apartado 1, letra 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

no constituye una «prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.