

**LA SUJECCIÓN AL IVA DE DETERMINADAS ACTIVIDADES DE LOS
ORGANISMOS PÚBLICOS SIN PERSONALIDAD JURÍDICA PROPIA: A
PRÓPOSITO DEL CRITERIO UTILIZADO POR EL TJUE**

Por

EMILIO MAGALLÓN VERDE
Doctor en Derecho Público
Universidad de Zaragoza

esa@unizar.es

Revista General de Derecho Europeo 42 (2017)

RESUMEN: La normativa de la Unión Europea reguladora del impuesto sobre el valor añadido ha permanecido prácticamente uniforme desde la primera Directiva de 1967, lo que ha permitido mantener una construcción jurisprudencial coherente en la mayoría de los elementos que configuran el IVA. En el plano teórico no plantea mayores controversias qué actividades y qué sujetos han de ser objeto de gravamen para dicho impuesto, si bien en la praxis ha sido necesaria la elaboración de una definición del sujeto pasivo que ha ido evolucionando con el tiempo. En el caso que nos acontece, *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, se plantea una controversia en torno al artículo 4.5 de la Directiva 2006/112/CE a los efectos de determinar si la actividad de una entidad integrada dentro de un municipio se realiza o no con carácter independiente, *conditio sine qua non* a efectos de determinar si es sujeto pasivo del IVA, siendo que la actividad realizada por el mismo sí se encuadra dentro del hecho imponible sujeto a dicho impuesto.

PALABRAS CLAVE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuestión prejudicial, Impuesto sobre el valor añadido, Directiva 2006/112/CE, hecho imponible del IVA, sujeto pasivo del IVA, entidad pública municipal, actividad económica realizada con carácter “independiente”.

SUMARIO. I. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE EL IVA COMUNITARIO. II. LA SITUACIÓN PLANTEADA A TENOR DEL PROCEDIMIENTO *GMINA WROCLAW c. MINISTER FINANSÓW*. III. ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL POR EL TJUE Y REVISIÓN JURISPRUDENCIAL. IV. RESOLUCIÓN DEL TJUE EN EL ASUNTO *GMINA WROCLAW C. MINISTER FINANSÓW*. V. CONCLUSIONES.

**THE SUBJECTION TO VAT OF CERTAIN ACTIVITIES OF PUBLIC ENTITIES
WITHOUT LEGAL PERSONALITY: CRITERION PROPOSED BY THE
EUROPEAN COURT OF JUSTICE**

ABSTRACT: The European Union legislation regulating value added tax has remained practically uniform since the first Directive in 1967, which has permitted maintaining a coherent case-law in most of VAT constitutive elements. At the theoretical level there is no controversy regarding which activities and legal entities might be subject to such tax. But on a practical level it was necessary the elaboration of a taxable person definition which has evolved over time. In the case subject to analysis, *Gmina Wrocław c. Minister Finansów* there is a controversy regarding article 4.5 of the Directive 2006/112/EC to determine whether an activity carried out by a body integrated into a local entity is performed independently, which is *conditio sine qua non* to conclude

whether it is subject to VAT or not, taking into account that the activity it is a chargeable event according to such tax legislation.

KEYWORDS: Court of Justice of the European Union, preliminary ruling procedure, value added tax, Directive 2006/112/EC, VAT chargeable event, VAT taxable person, municipal public entity, economic activity carried out “independently”.

Fecha de recepción: 8.1.2017

Fecha de aceptación: 9.5.2017

I. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE EL IVA COMUNITARIO

En 1967 se aprueba la primera Directiva relativa al IVA¹, con el objetivo de armonizar las legislaciones en materia de impuestos sobre el volumen de negocios para lograr unas condiciones de competencia justas entre los Estados, que no obstaculicen la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común. Así, tanto en el plano nacional como en el comunitario se pretendía evitar que se falseasen las condiciones de competencia, a la par que se hacía necesaria la supresión de los gravámenes a la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales, dentro de la, por entonces, Comunidad Económica Europea². Para tal fin, se designa como principal medida la sustitución de los diversos impuestos que gravan el volumen de negocios en cada Estado, por un sistema común de impuesto sobre el valor añadido.

Aunque esta Directiva no incluye las previsiones que concretan el contenido de ese IVA europeo, sí se reflejan en la segunda Directiva³ en la que se concretan los hechos imponibles, el concepto de entrega de bienes; y sobre todo, a efectos de nuestro estudio: el concepto de *sujeto pasivo* previsto en el artículo 4, definiéndolo como: «*Toda persona que realice con carácter independiente y en forma habitual operaciones vinculadas a las actividades de fabricante, de comerciante o de ejecutor de servicios, con independencia de que se persiga o no un fin lucrativo*».

Como veremos *a posteriori*, esta primera definición ya incluye lo que se consolidará como un elemento esencial a la hora de determinar el alcance del sujeto pasivo, esto es,

¹ Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios. *DOCE* núm. 71, de 14 de abril de 1967.

² Principales objetivos planteados en la exposición de motivos de la Directiva de 1967.

³ Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido. *DOCE* núm. 71, de 14 de abril de 1967. El hecho de que se hayan aprobado dos Directivas el mismo día sobre la misma materia, y siendo complementarias entre sí, parece hoy en día algo descabellado por no figurar en un mismo texto.

que la actividad se realice *con carácter independiente*. Si bien, como analizaremos después, se trata de una definición que irá evolucionando.

En cuanto a la tercera Directiva⁴, únicamente alude al cambio de fecha previsto para la entrada en vigor del IVA, debido a que Italia y Bélgica no se ven en condiciones de instaurar el IVA comunitario en plazo. A la misma cuestión se refiere la Directiva 4^{o5}, que básicamente se limita a señalar que la fecha de entrada de la normativa sobre el IVA comunitario en Italia no podrá ser posterior al 1 de julio de 1972, y la Directiva 5^{o6} a la necesidad de prorrogar dicha fecha de entrada en vigor al 1 de enero de 1973.

Por su parte, la Sexta Directiva del IVA⁷ resultará esencial ya que en ella se tiene en cuenta la experiencia adquirida hasta la fecha con la aplicación del sistema de IVA previsto en la Segunda Directiva. Esta Directiva establecerá un marco completo, coherente y uniforme del IVA para todos los Estados Miembros. Estamos ante una Directiva bien elaborada, lo que se refleja en el hecho de que seguirá en vigor hasta su derogación por la Directiva 2006/112/CE⁸, el 1 de enero de 2007, la cual esencialmente refundirá todas las Directivas anteriores en un solo texto, con el fin de mantener las disposiciones sobre el IVA de forma organizada y estructurada sin introducir, en principio, cambios relevantes.

Será en su artículo 4 donde se regulará de forma detallada el concepto de sujeto pasivo. Así, en su apartado primero se define quién ha de ser considerado sujeto pasivo, definición que se ha conservado de igual forma en la Directiva actual del IVA⁹. Así, el artículo 4.1 dice que:

«Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las

⁴ Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros. *DOCE* núm. L 320, de 20 de diciembre de 1969.

⁵ Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia. *DOCE* núm. L 283 de 24 de diciembre de 1971.

⁶ Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de la legislación de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia. *DOCE* núm. L 162, de 18 de julio de 1972.

⁷ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme. *DOCE* núm. L 145, de 13 de junio de 1977.

⁸ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *DOCCEE* núm. L 347 de 11 de diciembre de 2006.

⁹ El 4.1 de la Directiva Sexta se refleja en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE.

actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

El apartado 2º incluye el concepto de actividades económicas, el cual es relevante en sí mismo y diferenciable del sujeto pasivo del IVA, no obstante, la técnica jurídica empleada decide vincular dicho concepto al concepto de sujeto pasivo, en parte porque la condición de sujeto pasivo exige la realización de una actividad económica. Entiende por tales:

« [...] las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica cualquier operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo¹⁰ ».

A efectos de la sentencia objeto de análisis, como veremos posteriormente, resulta especialmente relevante el artículo 4.5 de la Sexta Directiva ya que se refiere expresamente a las entidades de Derecho público. Además dicho artículo permanecerá invariable hasta la fecha actual, donde tiene su reflejo en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE. Así, el artículo 4.5 de la Sexta Directiva, como el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE señalan que:

«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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúe tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D¹¹, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante».

¹⁰ La nueva Directiva prevé el mismo concepto en su artículo 9.2, con la salvedad de que alude tanto a los bienes corporales como a los incorporales, mientras que la definición inicial solo menciona los bienes incorporales.

¹¹ El Anexo D se refiere a sectores cuyas actividades podrían ser prestadas por entes privados, y por los que la UE irá poco abogando por su liberalización. Véase en España el caso de Telefónica, Iberia, Endesa, Campsa, *inter alia*. En la Directiva 2006/112/CE se habla de «Anexo I».

II. LA SITUACIÓN PLANTEADA A TENOR DEL PROCEDIMIENTO *GMINA WROCLAW C. MINISTER FINANSÓW*¹²

En la sentencia de 29 de septiembre de 2015 el TJUE emite su criterio ante la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo de Polonia el 10 de diciembre de 2013, y recibida por el TJUE el 5 de junio de 2014, en el procedimiento entre *Gmina Wroclaw contra Minister Finansów*.

Analizando los antecedentes de hecho vemos que el municipio de Wroclaw plantea al Ministerio de Finanzas polaco si ha de ser el propio municipio o bien la entidad integrada en el presupuesto de dicho municipio la que debe ser considerada sujeto pasivo del IVA cuando esa entidad realiza operaciones objetivamente sujetas al IVA.

El municipio entiende que el hecho de que únicamente el municipio se ajuste al criterio previsto en el artículo 15. 1 y 2 de la Ley polaca del IVA, que se refiere a los sujetos pasivos del IVA y a las actividades económicas sujetas al IVA, implica que la administración fiscal solo puede considerar al municipio como sujeto pasivo del IVA por las actividades económicas que realiza la entidad integrada en el municipio. Razona que el artículo 15.1 exige para ser sujeto pasivo del IVA ejercer la actividad económica con carácter independiente. En estos términos se pronuncia el 15.1 (el 15.2 no hace falta ser mencionado ya que ninguna de las partes cuestiona que la actividad que ejerce la entidad esté sujeta al IVA):

«Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, unidades organizativas sin personalidad jurídica y personas físicas que realicen con carácter independiente una de las actividades económicas previstas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

El Ministerio de Finanzas, al emitir los informes solicitados, defiende un criterio diferente al del municipio al entender que las entidades integradas en el presupuesto municipal cuándo ejercen actividades económicas con carácter independiente, a la luz de criterios objetivos, ejecutan actividades sujetas al IVA, y por tanto han de considerarse sujetos pasivos del IVA. Ante lo cual, el municipio interpone recurso ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Wroclaw, requiriendo la anulación de esos dictámenes. Pero el recurso será desestimado, por lo que recurre en casación ante el Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo. Dicho tribunal sí considera que el asunto es relevante, y estima que hay divergencias entre las diferentes versiones lingüísticas del artículo 9.1 de la Directiva tras realizar un análisis comparativo entre la

¹² Sentencia del TJUE de 29 de septiembre de 2015, en el asunto *Gmina Wroclaw c. Minister Finansów* (as. C-276/14).

normativa polaca sobre el IVA y la propia Directiva del IVA, y es que algunas versiones emplean la expresión «*con carácter independiente*», mientras que otras mencionan «*de manera autónoma*». No obstante, como veremos *a posteriori* dicha cuestión no tendrá la relevancia que considera el Tribunal Supremo polaco. El Tribunal Supremo prosigue su razonamiento señalando que los municipios, como entidades territoriales básicas, tienen personalidad jurídica y pueden ser titulares del derecho de propiedad y de otros derechos patrimoniales, mientras que una entidad integrada en el presupuesto municipal es una entidad organizativa sin personalidad jurídica. Por lo que corresponde al municipio decidir la constitución, atribución de competencia, vinculación y disolución de tal entidad.

El Tribunal Supremo entiende que una entidad integrada en el presupuesto municipal no puede ser sujeto pasivo del IVA por la falta de autonomía en el ejercicio de una actividad económica. Entiende que en el orden financiero no hay nexo entre el resultado económico derivado de las actividades que lleva a cabo dicha entidad integrada en el presupuesto municipal y los gastos que las mismas generan. Sus gastos no están ligados a los ingresos que obtenga, de los que además no puede disponer. El Tribunal se pregunta si se darían las mismas consecuencias debido a la falta de autonomía de los organismos de Derecho público que ejecutan operaciones gravadas por el IVA. Entiende que la jurisprudencia del TJUE sobre el criterio de independencia se refiere a las personas físicas y que no se ha pronunciado sobre la relación de ese criterio de independencia previsto en el artículo 9.1 de la Directiva del IVA y las disposiciones del artículo 13 para los organismos de Derecho público. Más aún se pregunta si un organismo de Derecho público debe cumplir con el criterio de independencia para poder ser sujeto pasivo del IVA por sus actividades ajenas al ejercicio de la autoridad pública.

Finalmente, también se cuestiona cómo interpretar los artículos 9 y 13 de la Directiva del IVA en relación con los artículos 4.2 y 5.3 del TUE, ya que la organización territorial de cada Estado es competencia de los mismos, y el Tribunal Supremo entiende que hay una colisión a este respecto.

Así, ante tales cuestiones decide suspender el procedimiento y plantea la cuestión prejudicial ante el TJUE:

«A la luz del artículo 4 [TUE], apartado 2, en relación con el artículo 5 [TUE], apartado 3, ¿puede ser considerada sujeto pasivo del IVA una entidad organizativa municipal (entidad local polaca), si desempeña actividades en calidad distinta de la de autoridad pública en el sentido del artículo 13 de la Directiva [IVA], aunque no se ajuste al requisito del carácter independiente (autonomía) enunciado en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva?»

III. ANÁLISIS DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL POR EL TJUE Y REVISIÓN JURISPRUDENCIAL

Cómo hemos visto, con la cuestión prejudicial planteada se quiere saber si el artículo 9.1 de la Directiva del IVA ha de interpretarse en el sentido de que una entidad dependiente del presupuesto municipal, sin personalidad jurídica propia, puede ser calificada como sujeto pasivo del IVA cuando no actúe como Autoridad Pública, aunque no se ajuste al criterio de independencia previsto en dicho artículo.

La importancia de la jurisprudencia del TJUE respecto a la Directiva del IVA reside en que el alcance de las disposiciones de esta Directiva, al no remitirse al Derecho de los Estados a efectos de su interpretación, tiene un sentido y un alcance idéntico para toda la Unión Europea, lo que implica en palabras de la jurisprudencia una «interpretación autónoma y uniforme»¹³ para todos los Estados Miembros. El mismo criterio se sigue para los conceptos que definen el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, luego tanto las operaciones gravadas como la definición de sujetos pasivos, así como la determinación de las actividades económicas tampoco dependen de cada Estado, sino que son aspectos definidos para toda la Unión Europea, cuya interpretación habrá de ser autónoma y uniforme para todos los Estados de la Unión Europea¹⁴.

El TJUE entiende que la normativa en el artículo 9.1 también alude directamente a los entes públicos como sujetos pasivos a efectos del IVA¹⁵: « [...] quienes realicen con

¹³ Así lo refleja numerosa jurisprudencia, como por ejemplo en la sentencia del TJUE de 25 de abril de 2013, en el asunto *Comisión c. Suecia* (as. C-480/10) en su apartado 33: « [...] las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme». En el mismo sentido la sentencia del TJUE de 29 de octubre de 2009, en el asunto *NCC Construction Danmark c. Skatteministeriet* (as. C-174/08) en sus apartados 23 y 24. O la sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004, en el asunto *Finanzamt Rendsburg c. Detlev Harbs* (as. C-321/02) en su apartado 28; *Inter alia*.

¹⁴ Nos sirve de ejemplo clarificador la sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, en el asunto *Halifax plc y otros c. Commissioners of Customs and exercise* (as. C-255/02), en cuyos apartados 48 a 56 realiza una interpretación de los conceptos previstos en la Directiva en base a la jurisprudencia del TJUE, y en ningún caso, atendiendo a una interpretación nacional de los Estados. La sentencia de 26 de junio de 2003, en el asunto *Finanzamt Gross-Gerau c. MKG* (as. C-305/01) en su apartado 38 se recuerda que la sexta Directiva establece una definición uniforme respecto a cuales son las operaciones objeto de gravamen. En la sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto *Comisión c. Grecia* (as. C-260/98) en su apartado 24 deja claro que las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta.

¹⁵ Así lo señala JIMÉNEZ COMPAIRED al hablar de la regla prevista en el artículo 13.1 de la DIVA, que niega la consideración de sujeto pasivo del impuesto a los organismos de Derecho público, entendiendo que es «una regla que ha de leerse de manera restrictiva» refiriéndose al carácter excepcional de este precepto como regla interpretativa. JIMÉNEZ COMPAIRED, I., «El

carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». De forma más contundente lo explica el Abogado General en los apartados 28 y 29 de sus conclusiones cuando afirma que se consideran sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios anunciados en el artículo 9.1. Por si no quedase claro el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CEE señala indirectamente, y cuando se reúnen determinados requisitos, a los entes públicos como sujetos pasivos del IVA. El apartado primero excluye a los organismos de Derecho público de la condición de sujetos pasivos respecto a las actividades u operaciones económicas en las que actúen como autoridades públicas, a menos que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos llevara a distorsiones significativas de la competencia¹⁶. Hay que observar que en el asunto principal no se discute el hecho de que el carácter económico de las actividades consideradas estaría sujeto al IVA, por lo que objetivamente estaríamos ante uno de los supuestos del artículo 13.1 apartados 2º o 3º. Esto es, que la actividad se ejercía de forma que podría suponer una distorsión significativa de la competencia, o que se trata de una actividad prevista en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CEE, actividades, en principio, fuera de la función pública *stricto sensu*. De lo contrario no habría sido necesario plantear la cuestión prejudicial.

En definitiva, la única cuestión que queda por resolver es si las entidades integradas en el presupuesto municipal, como las del asunto principal, ejercen con carácter independiente las actividades económicas correspondientes, lo que determinará el hecho de si serán o no sujetos pasivos del IVA. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia para determinar si una entidad pública ejerce actividades económicas con carácter independiente demanda comprobar si en el ejercicio de esa actividad se encuentra en una posición de subordinación al municipio con el que está vinculada¹⁷. Resulta interesante el criterio establecido tempranamente por la jurisprudencia a efectos de determinar que se entiende por *carácter independiente* en la sentencia del TJUE de 26

IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 388, julio 2015, págs. 41 y ss.

¹⁶ En este sentido la sentencia del TJUE de 25 de marzo de 2010, en el asunto *Comisión c. Países Bajos* (as. C-79/09). En su apartado 77: « *Sin embargo, a pesar de esta regla general, algunas actividades de naturaleza económica no están sujetos al IVA. Tal exención está prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, en virtud del cual las actividades realizadas por los organismos públicos que actúen como autoridades públicas no están sujetas al IVA. Sin embargo, aunque estos organismos ejercen dicha actividad en su condición de autoridades públicas, deben ser considerados sujetos pasivos, de acuerdo, en particular con el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 cuando al no considerarlos sujetos pasivos ello conduzca a distorsiones significativas de la competencia».*

¹⁷ Sentencia del TJUE de 26 de marzo de 1987, en el asunto *Comisión c. Países Bajos* (as. 235/85), apartados 9, 10 y 12 a 15.

de marzo de 1987, en cuyo apartado 14 se señala, analizando los requisitos previstos en el artículo 4, apartado 4º de la Sexta Directiva, que «los *notarios y gerechtsdeurwaaders*, al no estar integrados en la administración pública, no se encuentran ligados a la autoridad pública por lazo alguno de subordinación jerárquica. Ambos, en efecto, ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, organizan libremente las modalidades de ejecución de su trabajo, dentro de los límites impuestos por la ley, y perciben ellos mismos los emolumentos que constituyen sus ingresos». También resulta interesante lo que menciona a continuación: «El hecho de que estén sometidos a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública [...] así como el hecho de que sus remuneraciones se determinen mediante ley, no basta para considerar que se encuentran en una situación jurídica de subordinación jurídica respecto a un empresario». Siguiendo este criterio *mutatis mutandis* podría llevarnos a la conclusión de que el organismo público dependiente del presupuesto municipal no ejerce su actividad *con carácter independiente* ya que dicha entidad está integrada en la Administración pública, es jerárquicamente dependiente del municipio, no ejerce la actividad bajo su propia responsabilidad (ya que sus ingresos dependen de la asignación presupuestaria, y lo que percibe se asigna como ingreso presupuestario) su presupuesto está determinado por ley y está sujeto a la supervisión del municipio tal y como refleja la Ley (polaca) de 8 de marzo de 1990¹⁸.

También hemos de revisar el criterio establecido en un asunto análogo al anterior, *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*¹⁹, por el cual el TJUE entiende que la remuneración voluntaria que perciben los

¹⁸ Dz. U. z 2001 r. nr 142, poz. 1591 ze zm.

¹⁹ Sentencia del TJUE de 25 de julio de 1991, en el asunto *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda* (as. C-202/90), sobre todo apartados 10, 12, 13, 16 y 17. En dicho asunto se plantea si los Recaudadores de Zona tienen derecho, al formular la liquidación del premio de cobranza, de incrementar su importe con el del IVA, para ello resulta esencial dilucidar si ejercen su actividad con carácter independiente a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 apartados 1, 4 y 5 de la Sexta Directiva. En dicha sentencia se argumenta que los Recaudadores de Zona son nombrados por la Corporación Local, recaudando los tributos para ella, y prestando la fianza que aquélla les fije. Queda claro que realizan su cometido bajo la dependencia funcional de la misma. Si bien perciben una remuneración por premio de cobranza voluntario, que consiste en un porcentaje sobre los ingresos recaudados en período voluntario, así como una participación en el recargo de apremio (lo que se traduce en que no perciben un salario y que por ello no están vinculados al Ayuntamiento mediante un contrato de trabajo). Finalmente, se señala que instalan sus oficinas recaudatorias y nombran ellos mismos su personal auxiliar. Vía sucesivos recursos del Ayto. de Sevilla, la cuestión llega al TJUE vía cuestión prejudicial del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en el que se pide determinar si estamos ante unos servicios profesionales retribuidos en régimen de independencia conforme al artículo 4 de la Sexta Directiva, y de ser así, si está sujeta o no al IVA teniendo en cuenta que son actividades sujetas en el ejercicio de una función pública conforme al artículo 4.5 de la misma. A lo que el TJUE entiende que sí es una actividad con carácter independiente. Y que el 4.5 no es aplicable al caso, ya que la actividad de la Autoridad Pública no se ejerce directamente, sino que se confía a un tercero independiente, luego es una actividad sujeta al IVA.

recaudadores se traduce en el hecho de que no perciben un salario directamente del Ayuntamiento, y que por tanto no están vinculados al mismo por un contrato de trabajo, además del hecho de que soportan el riesgo de la actividad. Sucede lo propio respecto a las condiciones laborales, ya que no hay vínculo de subordinación porque se organizan de forma autónoma, dentro de los límites fijados por la ley. Entiende, por tanto, que la sujeción al régimen disciplinario por parte de dicha Autoridad Pública no es determinante a efectos del artículo 4.4. También resta importancia, a efectos de establecer la existencia de un vínculo de subordinación conforme a la Directiva Sexta, al hecho de que el Ayuntamiento es el potencial responsable de los actos llevados a cabo por los Recaudadores. Por lo que llega a la conclusión de que los recaudadores realizan su actividad con carácter independiente. El caso plantea una segunda cuestión prejudicial, por la que se pide una interpretación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (equivalente al artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE). Y aquí se sentará jurisprudencia relevante: para que pueda aplicarse la exención prevista en el 4.5 han de reunirse cumulativamente dos requisitos: 1º. El ejercicio de la actividad por un organismo público, y 2º. La realización de estas actividades en su condición de Autoridad Pública²⁰. Y en ese caso como la actividad es ejercida por un particular no queda exenta del IVA, por mucho que consista en actos cuya ejecución esté dentro de las prerrogativas de la Autoridad Pública. Por tanto, si el Ayuntamiento (o cualquier otra Autoridad Pública) deja la actividad recaudatoria en manos de un tercero independiente, no puede aplicarse la exención del 4.5 (13.1 de la Directiva en vigor).

De igual forma que hemos visto en los casos analizados *supra*, en el asunto *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, el TJUE también considera que, para apreciar la existencia de ese vínculo de subordinación²¹, debe analizarse si la entidad integrada en el presupuesto, que es un organismo público, ejerce «*sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades*»²². El TJUE no tiene duda alguna de que estos criterios que sirven para determinar si el ejercicio de la actividad económica se realiza con carácter independiente son aplicables tanto a las personas públicas como a las privadas.

²⁰ La jurisprudencia es firme en este sentido, como así lo refleja con posterioridad la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, en el asunto *Comisión c. España* (as. C-154/08), apartado 113.

²¹ En cuanto a la existencia o no de lazos de subordinación a efectos de determinar si la actividad se realiza con carácter independiente cabe ver a su vez la sentencia del TJUE de 27 de enero de 2000, en el asunto *Staatssecretaris van Financiën c. Heerma* (as. C-23/98), apartado 18. Así como la sentencia del TJUE de 18 de octubre de 2007, en el asunto *Steen c. kantoort Utrecht* (as. C-355/06), apartados 21 a 25.

²² Los mismos requisitos que se reflejan en los apartados 10 a 16 de la sentencia sobre el asunto *Ayuntamiento de Sevilla c. Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda* analizado *supra*.

Respecto a la duda que plantea el Tribunal Supremo polaco, en atención a la «discordancia entre las diferentes versiones lingüísticas del artículo 9, apartado 1, ya que algunas emplean la expresión “con carácter independiente” y otras “de manera autónoma”; el TJUE, acertadamente, entiende que ambas acepciones son intercambiables, lo que se trata de determinar es si existe nexo de subordinación entre quien ejerce la actividad respecto del empresario, que en el caso en cuestión equivale al ente público; o si este ejerce de forma no subordinada la misma, en cuyo caso la actividad estará sujeta al IVA. Desde luego si en la terminología jurídica polaca hay una diferencia notable entre ambos términos, el Tribunal Supremo polaco no consigue explicar en qué consiste. En cualquier caso sería irrelevante porque la jurisprudencia del TJUE es homogénea y contundente en torno a la interpretación de realizar la actividad «con carácter independiente».

IV. RESOLUCIÓN DEL TJUE EN EL ASUNTO *GMINA WROCLAW C. MINISTER FINANSÓW*

Enlazando con esta cuestión, tras observar la información remitida en autos, el TJUE asume que la entidad integrada en el presupuesto municipal sobre la que trata el asunto principal realiza las actividades económicas en nombre y por cuenta del municipio de Wroclaw, que dicha entidad no responde de los daños causados por tales actividades y que tampoco asumen el riesgo económico que se podría derivar del ejercicio de las mismas ya que no goza de patrimonio propio ni genera ingresos, sino que sus ingresos se transfieren directamente del presupuesto municipal y con cargo al mismo. Por tanto, el TJUE resuelve que tanto la entidad como el municipio son un solo sujeto jurídico a efectos del artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que la entidad integrada en el presupuesto municipal no puede ser sujeto pasivo del IVA por no ajustarse al criterio de independencia. Respecto a las menciones que el Tribunal Supremo polaco realiza respecto a los artículos 4 y 5 del TUE, el TJUE aclara acertadamente que la organización interna de los Estados no queda perjudicada por lo dispuesto en el artículo 9.1 ya que los Estados tienen libertad para determinar la forma en la que sus organismos públicos ejercen sus actividades. Y que si deciden efectuarlas a través de terceros o de entes con personalidad jurídica propia con carácter independiente, entonces sí habría sujeción al IVA, pues la exención sobre el sujeto pasivo es solo para las entidades públicas previstas en el artículo 13.1.

Por último, respecto a la solicitud del Gobierno polaco de limitar los efectos de la sentencia en el tiempo, el TJUE responde contundentemente que «es jurisprudencia reiterada que la interpretación realizada por el TJUE, en el ejercicio de la competencia que le confiere el 267 TFUE, de una norma de la Unión aclara y precisa el significado y

alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los tribunales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves»²³.

A este respecto parece quedar claro que el Gobierno polaco no ha probado la existencia de un riesgo de trastornos graves, ya que el mismo reconoció «*que no estaba en condiciones de evaluar las repercusiones económicas referidas*». Por lo que no ha lugar a limitar los efectos en el tiempo de la sentencia.

En virtud de todo lo expuesto, el TJUE sentencia que:

«El artículo 9, 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, debe interpretarse en el sentido de que los organismos de Derecho público, como las entidades integradas en el presupuesto municipal a las que se refiere el asunto principal, no pueden ser calificados como sujetos pasivos del IVA dado que no se ajustan al criterio de independencia previsto en esa disposición».

V. CONCLUSIONES

Como veíamos, en el caso *Gmina Wrocław c. Minister Finansów*, uno de los aspectos principales que se analiza por parte del TJUE alude a la cuestión planteada por el Tribunal Supremo polaco en relación con la problemática que plantea interpretar lo dispuesto en los artículos 4.1 y 5.1 del TUE, relativos a la estructura organizativa interna de las entidades públicas en los Estados, respecto a lo dispuesto en el artículo 13 de la DIVA. Ante dicha problemática interpretativa, el TJUE parece salir al paso de esta cuestión aduciendo la compatibilidad de las mencionadas disposiciones del TUE con el

²³ El TJUE cita a modo de ejemplo, la sentencia del TJUE de 22 de enero de 2015, en los asuntos acumulados *Vasiliki Balazs c. Casa Judeteana* y *Attila Balazs c. Casa Judeteana* (as. C-401/13 y 432/13), apartado 50.

contenido del artículo 13 de la DIVA. Por ello, siguiendo esta teoría, parece inferirse que el citado artículo de la DIVA ha de interpretarse como una suerte de criterio orientativo.

En este sentido, debemos interpretar que el TJUE, indirectamente, viene a reconocer que es imposible establecer en la Directiva un criterio homogéneo de entidad pública a la luz de las diferencias organizativas que existen entre los Estados. Desde luego, no es un criterio desdeñable, pues considero que acertadamente el Tribunal centra su atención en el cumplimiento de los requisitos objetivos establecidos en la jurisprudencia a efectos de determinar si una actividad económica se ejerce con carácter independiente, dejando de lado la calificación que se prevé en cada Estado, respecto a qué se ha de entender por entidad pública.

En opinión de este autor, a efectos de armonizar las diversas legislaciones nacionales de los Estados integrantes de la UE, resulta mucho más efectivo elaborar una construcción jurídica en la que se determinen los elementos que deben reunirse a efectos de determinar que una determinada actividad económica deba estar sujeta o no al IVA. Esto es, esencialmente, realizarse la actividad con carácter independiente mediante los criterios objetivos mencionados anteriormente; que el propio hecho de establecer una serie de *numerus clausus* de supuestos tasados que determinen cuando estamos ante “entes de Derecho público”, lo que a la postre no resolvería la cuestión, ya que de plantearse un supuesto no previsto en el listado de *numerus clausus* implicaría tener que acudir a la vía jurisprudencial.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que esta teoría es solamente válida a efectos de la determinación del sujeto pasivo, puesto que luego se ha de tener en cuenta el régimen de exenciones y deducciones, el cual deja parcialmente estéril este debate.

Parte de esta problemática, que, como hemos visto, puede generar confusión, parece reflejarse en el caso objeto de análisis, ya que las conclusiones del Abogado General y el fallo del TJUE diferían. No obstante, considero más acertada la visión del TJUE que, como hemos explicado, siguiendo la construcción jurisprudencial mencionada *supra* entiende que las entidades integradas en el presupuesto municipal a las que se refiere el asunto principal, no pueden ser calificadas como sujetos pasivos del IVA ya que no se ajustan al criterio de independencia.

Cabe remarcar que la legislación comunitaria en materia del IVA, desde su aparición, ha sido bastante coherente en cuanto a los criterios normativos a efectos de la determinación del sujeto pasivo. No obstante, se nutre de bastantes conceptos jurídicos indeterminados, lo que motiva la existencia de abultada jurisprudencia al respecto, tal y como veíamos al analizar la construcción jurisprudencial en torno al concepto de *actividad realizada con carácter independiente*, la alusión a las *distorsiones significativas*

de la competencia a efectos de determinar la sujeción de la actividad de la Autoridad pública al IVA, *inter alia*.

Como vemos la teoría plasmada en la Directiva se manifiesta de forma muy contundente, mientras que la *praxis* es confusa por la heterogeneidad de supuestos con múltiples variables. Dicho lo cual, considero que la técnica jurídica empleada es la correcta, poco se puede hacer al respecto, ya que la Directiva del IVA tiene que coexistir con numerosas y diversas legislaciones de los Estados Miembros, y ello impide el establecimiento de *numerus clausus*, que sería la alternativa a un mecanismo que prevé conceptos jurídicos indeterminados.