Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 12 de mayo de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1 — Sujetos pasivos — Actividades económicas — Concepto — Transporte escolar»

En el asunto C-520/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos, Países Bajos), mediante resolución de 7 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de noviembre de 2014, en los procedimientos seguidos entre

Gemeente Borsele

y

Staatssecretaris van Financiën,

y entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Gemeente Borsele,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. F. Biltgen, A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de noviembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Ayuntamiento de Borsele (Gemeente Borsele), por el Sr. D. Bos y por la Sra. A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman, M. Gijzen y M. Noort, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. V. Kaye y S. Simmons, en calidad de agentes, asistidas por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por el Sr. G. Wils, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de diciembre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de litigo seguido entre el Ayuntamiento de Borsele y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la que afirma tener derecho dicho Ayuntamiento.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA dispone 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».

4 El artículo 9, apartado 1, de la misma Directiva es del tenor siguiente:

«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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, apartado 1, de la Directiva establece lo siguiente:

«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 éstas sea insignificante.»

6 El anexo I de la Directiva, titulado «Lista de las actividades a que se refiere el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero», menciona en su punto 5 el «transporte de personas».

7 Según dispone el artículo 73 de la Directiva IVA:

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

Derecho neerlandés

8 El artículo 4 de la Ley de Educación Primaria (wet op het primair onderwijs), titulado «Gastos de transporte escolar», dispone lo siguiente:

«1. A los efectos de la escolarización, el alcalde y los concejales estimarán las solicitudes presentadas por padres de alumnos que residan en su municipio en relación con el pago del importe de los gastos de transporte que consideren necesarios. El ayuntamiento adoptará un reglamento que, en el marco de las disposiciones de los apartados siguientes, definirá las condiciones de concesión de dicha ayuda.

[...]

4. El reglamento tendrá en cuenta la participación que sea razonable exigir a los padres, garantizará que el transporte pueda efectuarse de modo adecuado para el alumno y especificará las condiciones en que el alcalde y los concejales consultarán al respecto con expertos en la materia.

5. El reglamento establecerá que el ayuntamiento se hace cargo de los gastos del transporte efectuado entre el domicilio del alumno y

a) el colegio de primaria más cercano al que pueda asistir o, si debe asistir a un colegio especializado de primaria, el colegio especializado de primaria más cercano al que pueda asistir;

b) otro colegio de primaria, especializado o no, si el transporte a dicho colegio le supone al ayuntamiento un coste inferior que el transporte al colegio de primaria, especializado o no, al que se refiere la letra a) y los padres aceptan que el transporte se realice a este otro colegio;

c) el colegio especializado de primaria más cercano al que pueda asistir el alumno dentro de la agrupación de centros de enseñanza a la que pertenezca el colegio de primaria del que proceda el alumno, si los padres aceptan que el transporte se realice a dicho colegio especializado de primaria u

d) otro colegio especializado de primaria dentro de la agrupación de centros de enseñanza a la que se refiere la letra c), si el transporte a dicho colegio le supone al ayuntamiento un coste inferior que el transporte al colegio especializado de primaria al que se refiere la letra c) y los padres aceptan que el transporte se realice a este otro colegio.

[...]

7. El reglamento podrá establecer que las solicitudes presentadas por padres cuyos ingresos totales sean superiores a 17 700 euros sólo puedan estimarse respecto de la parte de los gastos de transporte que exceda de los gastos de transporte público para la distancia fijada por el ayuntamiento con arreglo al apartado 8. Dicha distancia no podrá superar los 6 kilómetros. El cómputo de ingresos se basará en los ingresos percibidos durante el penúltimo año natural anterior al año natural en que comience el curso escolar objeto de la solicitud. Los gastos de transporte a los que se refiere la frase anterior del presente apartado serán los gastos de transporte público razonables que sería necesario realizar para recorrer la distancia correspondiente, teniendo en cuenta las zonas de transporte que prevea el reglamento de desarrollo del artículo 27, apartado 1, de la Ley de Transporte de Viajeros y con independencia de la disponibilidad de transporte público o de su uso efectivo. En caso de ser de aplicación el apartado 10, el reglamento establecerá una aportación económica que realizarán los padres y que se calculará de conformidad con la frase tercera del presente apartado. Después del 1 de enero de 1999, el importe al que se refiere la frase primera del presente apartado se actualizará cada año en función de la evolución, respecto a la anualidad anterior, del índice de salarios según convenio para trabajadores adultos, con un redondeo al múltiplo de 450 euros. El importe actualizado se utilizará en lugar del importe al que se refiere la frase primera del presente apartado.

8. El reglamento podrá prever la desestimación de la solicitud en razón de la distancia que exista entre el colegio al que pueda asistir el alumno y su domicilio. Dicha distancia se basará en el trayecto más corto que resulte practicable y seguro para el alumno.

[...]

10. El reglamento podrá, en lugar de realizar un pago en metálico en concepto de la ayuda, establecer que sea el propio ayuntamiento el que lleve a cabo el transporte o contrate su organización.

11. El reglamento podrá establecer que el importe de la ayuda concedida a alumnos que deban recorrer más de 20 kilómetros para cubrir la distancia a la que se refiere el apartado 5 dependa de la capacidad contributiva de los padres, o que el transporte que el propio ayuntamiento lleve a cabo o cuya organización éste contrate se efectúe a cambio del pago de una aportación que dependa de esa capacidad contributiva. Dicha aportación no podrá ser superior al importe de los gastos de transporte del alumno de que se trate. En ese caso, el reglamento recogerá asimismo disposiciones en relación con el cómputo de la capacidad contributiva de los padres. La frase primera del presente apartado no será de aplicación a los alumnos de colegios especializados de primaria que residan a más de 20 kilómetros del colegio especializado de primaria más cercano, sea público o privado.

[...]»

9 Según dispone el artículo 4, apartado 1, de la Ley de Centros Educativos Especializados (wet op de expertisecentra), el «reglamento tendrá en cuenta la participación que sea razonable exigir a los padres y garantizará que el transporte pueda efectuarse de modo adecuado para el alumno, si bien los alumnos de educación secundaria especializada únicamente podrán recibir la ayuda por gastos de transporte cuando, por su discapacidad, deban utilizar un medio de transporte distinto del transporte público o no puedan desplazarse autónomamente en transporte público».

10 El Reglamento de 2008 del Ayuntamiento de Borsele sobre Transporte Escolar (Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008) establece en particular que:

— no se concederá ayuda de transporte escolar por distancias de hasta seis kilómetros;

— en distancias de entre 6 y 20 kilómetros el transporte escolar se prestará a cambio del pago de una aportación por parte de los padres del niño usuario; la cuantía de esa aportación será igual al coste del transporte público para una distancia de 6 kilómetros;

— en distancias de más de 20 kilómetros el transporte escolar se prestará a cambio del pago de una aportación; la cuantía máxima de esa aportación será igual al precio de coste de dicho transporte, calculado, para cada familia, teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los padres, en función de los ingresos totales de éstos, tras deducciones, a efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2001.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El Ayuntamiento de Borsele organiza, mediante la contratación de empresas de transporte, el transporte escolar de los alumnos que cumplan los requisitos para acogerse al mismo. Por el transporte de 2008 abonó la cantidad de 458 231 euros, IVA incluido.

12 De conformidad con las disposiciones del Reglamento de 2008 del Ayuntamiento de Borsele sobre Transporte Escolar, cerca de una tercera parte de los padres de aquellos alumnos que disfrutaban del transporte escolar abonó aportaciones, cuyo importe total fue el equivalente al 3 % de la cantidad abonada por el Ayuntamiento para financiar el servicio de transporte escolar y ascendió a 13 958 euros. La diferencia fue asumida por dicho Ayuntamiento con cargo a fondos públicos.

13 El Ayuntamiento de Borsele ha sostenido ante las autoridades tributarias que es sujeto pasivo del IVA por la prestación de servicios de transporte escolar a cambio del pago de una aportación económica y que tiene, por ello, derecho a deducir de dicho pago el IVA que le facturan los transportistas. La desestimación de dicha reclamación se ha venido basando en el argumento de que el Ayuntamiento no prestaba servicios a título oneroso y, por tanto, no realizaba actividades económicas.

14 Mediante resolución de 1 de julio de 2009 las autoridades tributarias calcularon el importe adeudado por el fondo de compensación del IVA al Ayuntamiento de Borsele por el año 2008, sin incluir en dicho importe el IVA facturado por los transportistas al Ayuntamiento.

15 Contra dicha resolución el Ayuntamiento de Borsele interpuso ante el rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal de Primera Instancia de La Haya, Países Bajos) un recurso que, a su vez, fue desestimado por infundado mediante otra resolución de 29 de diciembre de 2010. El Ayuntamiento apeló entonces ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Apelación de La Haya, Países Bajos), órgano que, mediante resolución de 20 de abril de 2012, anuló la resolución apelada y la de las autoridades tributarias. Contra la resolución del Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Apelación de La Haya) recurrieron por separado en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) el Ayuntamiento de Borsele y el Secretario de Estado de Hacienda.

16 Así las cosas, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1, de la [Directiva IVA en el sentido de que, en virtud de una normativa como la descrita en la presente resolución, un ayuntamiento ha de tener la consideración, en relación con el transporte escolar, de sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva?

2) 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?

3) 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Mediante sus cuestiones prejudiciales, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal actúa en condición de sujeto pasivo y está, así pues, sujeta al IVA.

18 Según dispone el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 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.

19 Por consiguiente, para acreditar si en el contexto del asunto principal las corporaciones territoriales actúan en condición de sujeto pasivo se ha de determinar si a efectos de la Directiva del IVA realizan actividades económicas.

20 A ese respecto se ha de recordar que el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva dispone que 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.

21 Tal como señaló la Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, exclusivamente podrá considerarse que existe actividad económica a efectos de la disposición antes citada cuando la actividad se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2 de la Directiva IVA.

22 En el presente asunto, para discernir si el transporte escolar llevado a cabo por un ayuntamiento en las condiciones controvertidas en el asunto principal constituye «actividad económica» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva, se ha de acreditar, en primer lugar, si en el contexto de la organización de dicho transporte escolar ese ayuntamiento actuó en una de las operaciones de prestación de servicios a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, letra c), de la misma Directiva.

23 Dado que los datos aportados por el tribunal remitente en su petición prejudicial permiten considerar que el acto controvertido en el asunto principal sí constituye prestación de servicios, procede comprobar si puede considerarse que, tal como exige el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, dicha prestación fue realizada a título oneroso por el Ayuntamiento de que se trata.

24 A ese respecto se ha de recordar que, según jurisprudencia reiterada, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de Directiva IVA y, por tanto, sólo es imponible si existe 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 constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse en particular las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, apartado 45, y de 26 de junio de 2003 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, apartado 47).

25 En el presente asunto procede observar 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.

26 No obstante, la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa: este último concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véanse en este sentido las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12, y de 20 de enero de 2005 Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 22).

27 Por consiguiente, la entrega por parte de cerca de un tercio de los padres de alumnos usuarios del transporte de una aportación al transporte escolar permite considerar que el Ayuntamiento de Borsele actuó, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, en una prestación de servicios a título oneroso.

28 En segundo lugar, tal como señaló la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones, se ha de precisar que la existencia, a efectos de la disposición antes citada, de una prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista «actividad económica».

29 A ese respecto es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica (véase en ese sentido la sentencia de 26 de marzo de 1987 Comisión/Países Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 15), se analizarán todas las condiciones en que se lleve a cabo (véase en ese sentido la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 27).

30 La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica» (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 28).

31 Otros aspectos, entre los que sobresalen la importancia de la clientela y el importe de los ingresos, pueden ser tomados asimismo en cuenta, junto con otros, durante dicho examen (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 29).

32 Si bien, en último lugar, es al juez nacional a quien corresponde apreciar el conjunto de datos del asunto principal, el Tribunal de Justicia, cuando se encuentra en la situación de tener que aportar a aquél respuestas útiles, goza de la competencia para darle indicaciones, basadas en los autos del propio asunto principal y en las observaciones escritas y orales formuladas por las partes, que posibiliten que dicho juez nacional resuelva el litigio concreto del que conoce.

33 A ese respecto es conveniente señalar por una parte que, a través de las aportaciones que recibe, el Ayuntamiento de Borsele recupera únicamente una parte mínima de los gastos efectuados: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, y sólo un tercio de ellos las han abonado, por lo que su importe cubre únicamente el 3 % del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos. Una diferencia de esta importancia entre los gastos de funcionamiento y los importes recibidos por los servicios prestados tiende a sugerir que la aportación de los padres debe asimilarse más a un canon que a una remuneración propiamente dicha (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009 Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 50).

34 De tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada. Por lo tanto, no ha quedado de manifiesto que la relación entre el servicio de transporte prestado por el Ayuntamiento de Borsele y el contravalor que deben pagar los padres sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 51).

35 Por otra parte, se ha de señalar que las condiciones en que se realiza la prestación de servicios controvertida en el asunto principal son distintas de las condiciones en que discurren habitualmente las actividades de transporte de viajeros, puesto que, tal como señaló la Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, el Ayuntamiento de Borsele no ofrece prestación alguna en el mercado general de servicios de transporte de viajeros sino que, antes bien, aparece él mismo como beneficiario y consumidor final de las prestaciones de transporte que adquiere a las empresas del ramo con las que contrata y cuyos servicios pone a disposición de los padres de los alumnos en el marco de la provisión de servicios esenciales.

36 De todos los razonamientos anteriores se deduce que procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de 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.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Quinta) declara 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 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.

Firmas