Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 23 de diciembre de 2015 [1]

Asunto C-520/14

Gemeente Borsele
contra
Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE — Sujeto pasivo — Actividad económica — Transporte escolar por encargo de un municipio — Aportación económica de los padres al municipio en función de sus ingresos»

I. **Introducción**

1. Los municipios neerlandeses parecen estar bien administrados. En cualquier caso, al menos algunas de sus administraciones, con sorprendente frecuencia, buscan la manera de ahorrar impuestos por el bien de sus ciudadanos. Como esto no siempre se consigue sin entrar en conflicto con la Administración tributaria neerlandesa, el Tribunal de Justicia ya se ha tenido que ocupar varias veces de peticiones de decisión prejudicial relativas a la interpretación de la legislación de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA). [2]

2. En el presente caso se trata de la cuestión de si el municipio de Borsele, al organizar el transporte de alumnos a sus escuelas, está desarrollando una actividad sujeta al IVA. El municipio desearía que fuera así, y con la correspondiente deducción del impuesto soportado ahorrarse gran parte del IVA que paga por los servicios de las empresas de transporte a las que encomienda la realización del transporte escolar.

3. Por lo tanto, desde el punto de vista del IVA se ha de aclarar la cuestión de si el municipio de Borsele ha ejercido a este respecto una «actividad económica». Aunque el Tribunal de Justicia ya se ha ocupado de la definición de dicho concepto en diversas ocasiones, sobre todo en relación con actividades estatales o cuasi estatales, [3] aún es necesario seguir precisando los criterios de apreciación desarrollados en la jurisprudencia.

1 — Lengua original: alemán.

2 — En relación con la deducción del IVA soportado, véanse las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263), sobre el arrendamiento de campos de deportes, y Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) sobre la construcción de un edificio de oficinas, y el asunto Gemeente Woerden (C-267/15), pendiente ante este Tribunal, también sobre la construcción de un edificio; véanse, además, las sentencias Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), sobre la exención fiscal a la entrega de solares, y Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), sobre la tributación de la aplicación de un campo de deportes.

3 — Véanse las sentencias Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121); Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161); University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124); T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G y otros (C-369/04, EU:C:2007:382); Götz (C-408/06, EU:C:2007:789); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619); Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671) y Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II. **Marco jurídico**

4. La recaudación del impuesto sobre el valor añadido se regula en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [4] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Aunque la Sexta Directiva, [5] en vigor hasta el 31 de diciembre de 2006, no es relevante para el litigio principal, debido a la coincidencia de gran parte de sus disposiciones [6] la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Sexta Directiva es aplicable también al presente caso.

5. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, están sujetas al IVA, en particular, «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA (anteriormente, artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva) define la persona del «sujeto pasivo» del modo siguiente:«1. 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.»

7. El artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA (anteriormente, artículo 4, apartado 5, párrafos primero a tercero, de la Sexta Directiva) contiene una disposición especial:«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 éstas sea insignificante.»

8. Dicho anexo I de la Directiva del IVA, al que se remite el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, recoge en su punto cinco la actividad «transporte de personas».

4 — DO L 347, p. 1.

5 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

6 — Véase el considerando 3 de la Directiva del IVA.

III. **Litigio principal**

9. El litigio principal versa sobre la deuda del IVA del municipio neerlandés de Borsele (en lo sucesivo, «municipio») por el período de diciembre de 2008, y por las prestaciones que le corresponden al municipio en virtud de la Ley neerlandesa del fondo de compensación del IVA en relación con el año 2008.

10. En el curso 2008/2009, el municipio organizó el transporte de determinados alumnos residentes en el término municipal, hasta sus respectivas escuelas. Para ello contrató a diversas empresas de transportes, que facturaron al municipio por la realización del transporte e incluyeron en esta el IVA correspondiente. El coste resultante para el municipio ascendió a 458 231 euros.

11. El municipio cobró una aportación a los padres de los alumnos que recurrían al transporte escolar municipal. El importe de dicha aportación se determinaba, para distancias entre 6 y 20 kilómetros, en función del coste correspondiente del transporte público para una distancia de 6 kilómetros y, para distancias superiores a 20 kilómetros, se tenían en cuenta además los ingresos de los padres. En definitiva, la aportación la pagaban sólo la tercera parte de los padres. En el año 2008, el importe total de las aportaciones ascendió a 13 958 euros.

12. El municipio considera que su actividad de transporte escolar está sujeta al IVA. Por ese motivo, por un lado debía pagar el IVA correspondiente a las aportaciones recaudadas de los padres por importe de 13 958 euros y, por otro, le asistía el derecho a la deducción por la parte del IVA de los 458 231 euros facturados por las empresas de transportes con motivo de la realización del transporte escolar. Por lo tanto, en total el municipio tenía derecho a una devolución del IVA. La Administración tributaria neerlandesa, sin embargo, considera que la organización del transporte público por el municipio no está sujeta al IVA porque no constituye una actividad económica.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

13. El Hoge Raad der Nederlanden, que conoce actualmente del litigio, considera que es determinante la interpretación del Derecho de la Unión en materia del IVA, y por ello el 18 de noviembre de 2014 remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), y 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE 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? 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?»

14. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas el Reino de los Países Bajos, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 26 de noviembre de 2015 participó, además, el municipio.

V. **Apreciación jurídica**

15. Con sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en su relación con la organización antes expuesta del transporte escolar, el municipio debe ser tratado como sujeto pasivo a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA y, por tanto, está sujeto al IVA, y de ser así en qué cuantía.

16. Con arreglo al párrafo primero de dicha disposición, para que sea así deben cumplirse dos condiciones: por un lado, el municipio debe haber ejercido una «actividad económica» y, por otro, debe haberlo hecho «con carácter independiente». En el presente caso sólo se cuestiona la primera de esas dos condiciones, es decir, si con la organización del transporte escolar el municipio ejerció una actividad económica.

17. La definición legal de «actividad económica» se recoge en el párrafo segundo del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, conforme al cual serán consideradas «actividades económicas» (en lo que aquí resulta relevante) [7] «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas».

18. Esta definición, en principio, parece ciertamente poco ajustada para el presente caso. Solamente de su enunciado ya resulta dudoso que un municipio pueda considerarse incluido en alguna de las categorías de empresarios y profesionales enumeradas. Sin embargo, el Tribunal de Justicia interpreta el concepto de «actividad económica» en sentido amplio en su reiterada jurisprudencia, [8] y esa interpretación se ve confirmada, además, para el presente caso, por el régimen especial para las actividades estatales que contiene el artículo 13 de la Directiva del IVA.

19. El artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece, en efecto, que los organismos de Derecho público (entre los que enumera expresamente a los municipios) no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas. Por lo tanto, esa disposición presupone que también el Estado y sus distintos organismos de Derecho público desarrollan actividades económicas a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA y, por tanto, pueden estar sujetos al IVA. Para el presente caso de transporte de personas por el Estado, se deduce eso mismo incluso directamente del artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, en relación con el anexo I, punto 5, de la Directiva del IVA, pues conforme a dichas disposiciones los organismos de Derecho público deberán ser considerados sujetos pasivos (aunque actúen como autoridades públicas con arreglo al párrafo primero) en cuanto realicen transportes de personas, siempre que el volumen del mismo no sea insignificante.

20. No obstante, de esta última disposición no se puede deducir que la actividad del transporte de personas convierta siempre en sujeto pasivo a un organismo de Derecho público, ya que el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que la aplicación del régimen especial de las actividades estatales del artículo 13 de la Directiva del IVA requiere que el Estado ejerza en el caso concreto una actividad económica real. [9] Por lo tanto, cuando un organismo público realice un transporte de personas que al mismo tiempo constituya una actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, estará actuando como sujeto pasivo con arreglo al anexo I, punto 5, y al artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA aunque realice el transporte de personas actuando como autoridad pública.

21. Dado que, en caso contrario, esta última disposición carecería de objeto, de ella se puede deducir, al menos a efectos del presente examen, que el transporte de personas por parte del Estado *puede* constituir una actividad económica. Cuándo es efectivamente así en el caso concreto es lo que vamos a aclarar a continuación.

7 — El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA menciona especialmente como actividad económica «la explotación de un bien corporal o incorporal», pero dentro de ésta no se puede incluir en modo alguno la presente organización del transporte escolar.

8 — Véanse, entre otras, las sentencias Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161), apartado 8; Comisión/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429), apartado 26; University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), apartado 47; Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 34 y 37, y Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733), apartado 31.

9 — Véanse las sentencias T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381), apartado 48; Hutchison 3G y otros (C-369/04, EU:C:2007:382), apartado 42; Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 15; Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 53, y Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695), apartado 99.

A. *Observaciones preliminares sobre el sentido de la tributación de la actividad del Estado*

22. El presente asunto ofrece la oportunidad para reflexionar en profundidad sobre las circunstancias en las que precisamente la actividad del Estado constituye una actividad económica y, por tanto, puede estar sujeta al IVA.

23. Tal y como ya ha señalado el Abogado General Jacobs en otro contexto, no parece lógico someter al IVA los servicios del Estado. Si los distintos organismos del Estado son beneficiarios y deudores del IVA, en definitiva lo que se está produciendo es una enrevesada forma de reasignación financiera en el seno del Estado. [10] Esto ocurre también en el presente asunto: la ventaja o la desventaja que se deriva para el municipio de la tributación de su actividad es al mismo tiempo una desventaja o ventaja para los ingresos fiscales que recauda la Administración tributaria neerlandesa. En consecuencia, para el conjunto de la financiación del Estado neerlandés resulta indiferente si la actividad del municipio en el presente caso queda sujeta o no al IVA.

24. Pero, según se concluye, *a sensu contrario*, del régimen especial del artículo 13 de la Directiva del IVA, el legislador de la Unión decidió en principio someter a tributación también la actividad del Estado siempre que al mismo tiempo constituya una actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Y para ello existen dos buenas razones.

25. La primera, que la tributación de la actividad económica del Estado contribuye a evitar distorsiones en la competencia debidas al IVA. En efecto, si las instituciones del Estado prestan servicios que entran en competencia con los servicios de operadores económicos privados, las instituciones públicas disfrutarían de una sustancial ventaja competitiva si su actividad no estuviese sujeta al IVA igualmente. Además, esta razón para la tributación de la actividad del Estado se tiene en cuenta también en el régimen especial del artículo 13 de la Directiva del IVA. Aunque el párrafo primero de dicha disposición excluye del IVA la actividad económica del Estado cuando actúan como autoridad pública, a continuación delimita de nuevo esa excepción con los párrafos segundo y tercero, cuando se tema que puedan darse distorsiones de la competencia en el mercado de que se trate.

26. La segunda razón es que la actividad económica del Estado también debe tributar para que el objeto de tributación del IVA quede cubierto de manera íntegra. El actual impuesto sobre el valor añadido, conforme al considerando 5 de la Directiva del IVA, se ha de recaudar «con la mayor generalidad posible». En virtud del sistema de recaudación del IVA, en principio sólo ha de tributar, en último término, el consumo final [11] y, conforme a la jurisprudencia, la carga impositiva la ha de soportar también solamente el consumidor final. [12] Si, entonces, el Estado presta servicios que dan lugar a tal consumo final de bienes, en caso de que no pudiera someterse al IVA también su actividad económica la consecuencia sería que ese consumo final satisfecho por el Estado quedaría sin tributar, al menos en parte. Esto también repercutiría en los fondos propios de la Unión, que en parte proceden del IVA. [13]

27. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia queda claro que la sujeción de la actividad del Estado al IVA no es algo evidente, sino que precisa de una especial justificación. En esa jurisprudencia, la cuestión de si en el caso concreto una actividad estatal o cuasi estatal constituye una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA se somete a unos criterios

10 — Véanse las conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs en el asunto Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433), punto 12.

11 — Véase el artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA.

12 — Sentencias Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 25, y Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34; véase también la sentencia Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21 y la jurisprudencia allí citada, sobre el papel de los sujetos pasivos como «recaudadores de impuestos por cuenta del Estado», y la sentencia Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454), apartado 47 y jurisprudencia citada, sobre las características esenciales del IVA.

13 — Véase el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 163, p. 17).

manifiestamente más estrictos que en el caso de un particular.[14] Y es justo que sea así. Al hacer el correspondiente análisis se han de ponderar siempre las dos razones especiales que he expuesto sobre la necesidad de someter a tributación la actividad del Estado, a fin de garantizar que la «autotributación» del Estado» tenga sentido también en el caso concreto.

B. *Requisitos de la actividad económica*

28. Así las cosas, procede aclarar ahora si en el presente caso la organización del transporte escolar por un municipio constituye una actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

29. Antes de nada, es preciso examinar la objeción de la Comisión según la cual el municipio sólo podría haber actuado en el marco de una actividad económica si hubiese facturado el IVA a los padres de los alumnos por la organización del transporte escolar. Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, no parece que fuera así.

30. Pero esta apreciación de la Comisión se basa en una interpretación errónea. Para valorar si una persona ha actuado en el marco de una actividad económica no se ha de atender al hecho de si ha facturado o no el IVA. Más bien, lo que se ha de comprobar es si el hecho o la omisión se realizaron correctamente, y esto depende precisamente, en particular, de si su actividad debe calificarse de económica a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. Si no fuera así, cualquier sujeto pasivo podría eludir sus obligaciones de pago del IVA simplemente no facturando ese impuesto a sus clientes.

1. Prestación de servicios

31. El Reino de los Países Bajos, para empezar, pone en tela de juicio la existencia de una actividad económica en el presente caso porque, en su opinión, el municipio no realizó siquiera prestación de servicios alguna que pueda constituir un hecho imponible en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

32. Ciertamente, hay que dar la razón al Reino de los Países Bajos en que no existe una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA cuando con la actividad no se cumple ninguno de los distintos requisitos del artículo 2 de la Directiva de IVA. De este modo se han de entender también las reiteradas referencias del Tribunal de Justicia a los hechos imponibles del artículo 2 al interpretar el artículo 9 de la Directiva del IVA.[15]

33. De hecho, en el presente caso sólo cabe considerar el supuesto del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, conforme al cual están sujetas al IVA las prestaciones de servicios relazadas a título oneroso. En consecuencia, para apreciar una actividad económica del municipio es indispensable que éste, con motivo de la organización del transporte escolar, haya realizado prestaciones de servicios a efectos de las pertinentes definiciones de los artículos 24 y 25 de la Directiva del IVA.

14 — Véanse las sentencias T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381); Hutchison 3G y otros (C-369/04, EU:C:2007:382); SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 53; véanse también las sentencias Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) y Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) en relación con la tributación de servicios subvencionados por el Estado.

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733), apartado 31 y jurisprudencia citada.

34. No obstante, cuando el Reino de los Países Bajos niega la existencia de tales prestaciones de servicios porque, con la organización del transporte escolar, el municipio únicamente está cumpliendo con una obligación legal, basta remitirse al artículo 25, letra c), de la Directiva del IVA, con arreglo al cual una prestación de servicios sujeta al IVA también puede realizarse «en los términos previstos por la Ley». Por ese motivo, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que para apreciar una actividad económica es irrelevante si la actividad consiste en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante ley por motivos de interés público. [16]

35. Sin embargo, el Reino de los Países Bajos ha alegado también que en el presente caso las relaciones de la prestación del servicio están configuradas de forma diferente a la expuesta por el órgano jurisdiccional remitente. Tal y como se desprende del artículo 4 de la Ley neerlandesa de enseñanza primaria y en las correspondientes disposiciones de ejecución del municipio, éste no presta ningún servicio a los padres de los alumnos, pues ni los padres tienen frente al municipio un derecho al transporte de sus hijos ni le pagan al municipio suma alguna por ese transporte. Lo único que los padres pueden exigir al municipio es una participación en los costes, pero son los padres mismos quienes asumen el coste del transporte de los alumnos.

36. No obstante, dado que el Tribunal de Justicia no está facultado, en el marco de una petición de decisión prejudicial, para revisar los hechos del litigio principal comunicados en la resolución de remisión [17] ni para verificar si es correcta la interpretación del Derecho nacional por el órgano jurisdiccional remitente, [18] para responder a las cuestiones prejudiciales debe partir de las relaciones de la prestación del servicio tal como le han sido expuestas por el órgano jurisdiccional remitente. Según estas, fue el municipio mismo quien encargó el transporte a distintas empresas y quien lo pagó, poniendo a su vez dichos servicios de transporte a disposición de los padres de los alumnos a petición de éstos, y exigiendo por ello, en algunos casos, una aportación a los padres.

37. Por lo tanto, partiendo de esta información ofrecida por el órgano jurisdiccional remitente, al organizar el transporte escolar el municipio realizó prestaciones de servicios a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, de modo que a este respecto no se cuestiona el carácter económico de su actividad.

2. Obtención de ingresos

38. Conforme a la jurisprudencia, una actividad sólo se puede calificar de económica si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. [19]

39. En algunas ocasiones, el Tribunal de Justicia ha expresado este requisito también afirmando que la actividad debe efectuarse con carácter permanente y «a cambio de una remuneración». [20] No obstante, en esos casos, el Tribunal de Justicia también se ha remitido expresamente a la norma del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA, con arreglo a la cual la explotación de un bien constituye una actividad económica si se lleva a cabo «con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Este requisito afecta no sólo a la explotación de un bien, sino a todas las actividades. [21]

16 — Sentencias Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161), apartado 10, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 40.

17 — Véase, en particular, la sentencia Mecek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 53.

18 — Véase, en particular, la sentencia Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662), apartado 13 y jurisprudencia citada.

19 — Sentencia Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413), apartado 18.

20 — Sentencias Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 18, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 37; véase también la sentencia Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) en relación con el artículo 4 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva 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 (DO L 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

21 — Véase la sentencia Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 18; véase también la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 37, que a este respecto se remite a la primera.

40. En el presente caso no se cuestiona el carácter permanente de la actividad del municipio, pero sí si éste organizó el transporte escolar con el fin de obtener ingresos o a título oneroso, en el sentido de la jurisprudencia.

41. El Reino de los Países Bajos y la Comisión creen que, en cualquier caso, no puede apreciarse el carácter económico de la actividad del municipio por el hecho de que éste no organizó el transporte escolar a título oneroso. En efecto, las aportaciones pagadas por los padres de los alumnos al municipio carecen de relación con el coste de la prestación del servicio. A este respecto, se remiten a una sentencia en un litigio entre la Comisión y Finlandia en que el Tribunal de Justicia negó el carácter económico de una actividad del Estado porque sólo se exigía por ella una remuneración parcial respecto al valor real de los servicios, remuneración cuyo importe dependía de los ingresos y el patrimonio del beneficiario de los servicios. [22]

42. En cambio, el Reino Unido aprecia en esa sentencia una contradicción con la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, en la que el Tribunal de Justicia declaró expresamente que una remuneración inferior al coste real también permite presuponer el carácter oneroso de la operación. [23]

a) La relación entre la remuneración y la obtención de ingresos

43. Esta diferencia de opiniones demuestra que las mencionadas sentencias del Tribunal de Justicia deben ser consideradas de forma diferente para no llevar a malentendidos.

44. En efecto, se debe distinguir entre la obtención de ingresos que exige el artículo 9, apartado 1, y el carácter oneroso de una prestación de servicios o de una entrega de un bien concretas, como el que requiere la sujeción al impuesto recogida en el artículo 2 y de la que se deriva al mismo tiempo la base imponible con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA.

45. Por lo que respecta a la apreciación del carácter oneroso de una prestación de servicios con arreglo al hecho imponible descrito en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia señaló de hecho con toda claridad, en la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, que una prestación de servicios o una entrega de bienes también se realizan «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA cuando el precio exigido es inferior al coste real. [24] No hay razón alguna para no someter al IVA ventas por debajo del coste real que en ciertas circunstancias pueden resultar necesarias y racionales en el tráfico económico. De igual manera, no puede dar lugar a la exención del IVA una estructura de precios que de la forma que sea se rija por los ingresos o el patrimonio del cliente, como sucede en el tráfico económico, por ejemplo, con los descuentos para estudiantes o jubilados.

46. Y lo mismo sucede, sin lugar a dudas, con la determinación del precio a efectos de la base imponible del IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, la «contraprestación» decisiva con arreglo al artículo 73 de la Directiva del IVA constituye un «valor subjetivo», a saber, el valor realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. [25] Con ello el Tribunal de Justicia da a conocer que el impuesto siempre se determina en cada caso en función de la contraprestación, y no en función del valor «objetivo» de la prestación del servicio o del bien entregado. Así se deduce también claramente, *a contrario*, de la disposición del artículo 80 de la Directiva del IVA, que en determinados casos permite a los Estados miembros atender al valor objetivo de mercado de la prestación [26] como base imponible, en lugar de la contraprestación realmente obtenida.

22 — Véase la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 47 a 51.

23 — Véase la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartado 22.

24 — Véase la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartados 22 a 24.

25 — Véanse, en particular, las sentencias Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38), apartado 13; Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartado 21, y Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 33.

26 — Se trata del llamado «valor normal de mercado», que se define en el artículo 72 de la Directiva del IVA.

47. En cambio, en cuanto a la calificación de económica de una actividad a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, se aplican otros criterios.

48. Es cierto que en la citada sentencia Comisión/Finlandia, en relación con el artículo 9, apartado 1, el Tribunal de Justicia pareció examinar el requisito de si el Estado ejercitaba su actividad «a cambio de una remuneración» y, por tanto, con el fin de obtener ingresos, atendiendo a los hechos imponibles del actual artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA.[27] Sin embargo, según se desprende del tenor de la versión francesa, en que se debatió la sentencia, el Tribunal de Justicia en modo alguno presume una identidad del concepto de remuneración en una y otra disposición.[28] Al definir la actividad económica, sólo habla en ocasiones de la «remuneración» de la actividad porque, como hemos visto, es requisito de toda actividad económica la obtención de ingresos. Pero los ingresos no se pueden obtener si una actividad se realiza exclusivamente de manera gratuita.[29]

49. Pero no se quiere decir exactamente lo mismo, precisamente, cuando el Tribunal de Justicia, en su sentencia Comisión/Finlandia, en relación con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, habla de «remuneración» que cuando en la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck emplea la expresión «a título oneroso» a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA [en alemán se usa en los dos casos el mismo término: «Entgelt»]. Aunque muchas veces sea de esperar el mismo resultado, debe diferenciarse estrictamente entre la determinación de la remuneración a los efectos del artículo 2, por un lado, y la obtención de ingresos que debe comprobarse en relación con el artículo 9 de la Directiva del IVA, por otro. De esta manera se resuelven también las aparentes contradicciones dentro de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.[30]

50. En resumen, se puede afirmar que, si bien por un lado siempre que por una actividad *no* se exija contraprestación alguna a los efectos del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA tampoco existe una actividad económica, pues con la actividad no se obtienen ingresos en el sentido del artículo 9, apartados 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA, por otro lado, conforme a la jurisprudencia, el hecho de que un sujeto pasivo en el marco de su actividad exija una contraprestación a efectos del hecho imponible no basta para apreciar, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, que su actividad se realice también para obtener ingresos y, por tanto, deba considerarse una actividad económica.[31]

b) Obtención de ingresos en el presente caso

51. Por lo tanto, en el presente caso procede examinar ahora si el municipio llevó a cabo la organización del transporte escolar con el fin de obtener ingresos.

– Remuneración a efectos del hecho imponible

52. En primer lugar, no puede responderse a esto negativamente por el hecho de que el municipio no exigiese por su actividad remuneración alguna a efectos del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. En realidad sucede lo contrario.

27 — Véase la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 42 a 51; véase también la sentencia Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424), apartados 32 a 36.

28 — Véase la versión francesa de la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 37, que en relación con la apreciación de una actividad económica habla de «effectuée contre une rémunération», expresión que no se corresponde con «à titre onéreux», que es la que aparece en el artículo 2, apartado 1, letras a), b) y c), de la Directiva del IVA; véase también la sentencia Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 18.

29 — En este sentido, véase también la sentencia Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), apartado 12.

30 — Véanse los puntos 41 y 42 de las presentes conclusiones.

31 — En este sentido, véanse las sentencias Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 21, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 38.

53. Según reiterada jurisprudencia, para poder calificar una operación de operación a título oneroso en el sentido del hecho imponible al que se refiere el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. [32] Para ello sólo es precisa una relación jurídica entre quien realiza la prestación y su destinatario, en virtud de la cual se intercambian las prestaciones, [33] y la condición recíproca entre la prestación y la contraprestación. [34]

54. Dado que una tercera parte de los padres deben pagar una aportación por el transporte escolar, es evidente que el requisito se cumple. Además, tal y como se desprende de la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck, en esos casos no se opone a la apreciación de una contraprestación el hecho de que el municipio exija una contraprestación por debajo de su coste real. [35] Por lo tanto, el municipio no organiza el transporte escolar de forma exclusivamente gratuita.

– Obtención de ingresos en sentido estricto

55. Pero, como ya he expuesto, la existencia de una contraprestación a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA no basta para afirmar que una actividad se realiza para la obtención de ingresos en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA.

56. Una actividad dirigida a la obtención de ingresos resulta especialmente dudosa en el presente caso, sobre todo, porque, en la sentencia Comisión/Finlandia el Tribunal de Justicia negó que se tratara de una actividad económica de las instituciones del Estado, argumentando que por la actividad se exigió solamente una remuneración parcial que dependía de los ingresos y el patrimonio de los beneficiarios de los servicios. En el presente caso, la situación parece similar.

57. Sin embargo, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia atendió principalmente al hecho de que la remuneración exigida se correspondía siempre con sólo una parte de los honorarios generalmente establecidos para los servicios de asistencia jurídica. [36] En el presente caso, sin embargo, no parece existir ningún precio legalmente establecido para los transportes.

58. Además, el Tribunal de Justicia también pareció basar su decisión en el hecho de que el importe de la remuneración dependiese de los ingresos y del patrimonio del beneficiario de la asistencia jurídica. [37] En el presente caso existe esa dependencia, al menos, parcialmente, respecto a los ingresos de los padres.

59. Además, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia consideró que la ausencia de carácter económico de la actividad quedaba confirmada por el hecho de que los ingresos cubrían sólo una fracción de los costes de la asistencia jurídica. [38] Es exactamente lo mismo que sucede en el presente asunto: el municipio percibe de los padres, en total, sólo una remuneración parcial de aproximadamente el 3 % de los costes que para él representa la provisión del transporte escolar.

32 — Véase, en particular, la sentencia Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599), apartado 37 y jurisprudencia citada.

33 — Véase, entre otras, las sentencias Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377), apartado 47, y Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 29.

34 — Véanse, entre otras, las sentencias Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 13 a 20, y Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartados 12 a 17; véanse también las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129), punto 32.

35 — Véase la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartados 22 a 24.

36 — Véase la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 47.

37 — *Ibidem*, apartado 48.

38 — *Ibidem*, apartado 50.

60. Aunque son innegables ciertos paralelismos entre ambos casos, en el presente no se puede rechazar de antemano que la actividad del municipio se dirigiese (al menos en parte) a la obtención de ingresos, ya que, en particular, la obtención de ingresos no se puede confundir con la intención de obtener beneficios, que, conforme a la jurisprudencia, no es precisamente uno de los requisitos para apreciar la existencia de una actividad económica. [39]

61. Lo que el Tribunal de Justicia no dijo expresamente en la sentencia Comisión/Finlandia, pero en lo que se basó en último término su sentencia, es la falta de un requisito implícito especial para la obtención de ingresos en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA: la participación en el mercado.

– Participación en el mercado

62. En efecto, ya en su sentencia SPÖ Landesorganisation Kärnten, el Tribunal de Justicia negó que existiese una obtención de ingresos a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, segunda frase, de la Directiva del IVA porque dicho organismo de un partido político no participaba en el mercado con su actividad. [40] Asimismo, en posteriores resoluciones negó, en definitiva, la existencia de una actividad económica de instituciones del Estado porque no se apreciaba tal participación en el mercado. [41]

63. Esta exigencia de la participación en el mercado queda constatada y completada por el hecho de que en algunos casos el Tribunal de Justicia, para apreciar si existe una actividad económica, examina si la actividad se ejerce de la misma manera en que habitualmente se ejerce una actividad económica. En particular, se exige una comparación con la actividad habitual de los grupos profesionales mencionados en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, primera frase, de la Directiva del IVA. [42]

64. Sin embargo, en el presente caso no se aprecia tal participación típica en el mercado por parte del municipio. Con su actividad, el municipio no ofrece prestación alguna en el mercado general de servicios de transporte. Antes bien, aparece él mismo como consumidor final de las prestaciones de las empresas de transportes, cuyos servicios pone a disposición de los padres de los alumnos únicamente en el marco de la provisión de servicios esenciales, aunque en parte cobre por ello una aportación económica.

65. Así lo demuestra, en particular, el hecho de que con la recaudación derivada de las aportaciones por las prestaciones realizadas el municipio sólo recupera un pequeño porcentaje del coste de las prestaciones recibidas. Esa forma de proceder es atípica en un operador que participe en el mercado.

39 — En este sentido, véase la sentencia Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413), apartado 25; también se deduce claramente de las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letras l) y m), y 133, letra a), de la Directiva del IVA, dirigidas especialmente a los organismos sin fin lucrativo.

40 — Véase la sentencia SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), apartados 21 y 24.

41 — Sentencias T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381), apartado 42, y Hutchison 3G y otros (C-369/04, EU:C:2007:382), apartado 36; en este sentido, véase también la sentencia Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 19.

42 — Véanse las sentencias Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352), apartado 28; Słaby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartados 39 a 41; Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413), apartado 21, y Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456), apartado 24.

66. A este respecto, el Tribunal de Justicia también confirmó hace tiempo que existe una cierta relación entre el *importe* de una contraprestación y la existencia de una actividad económica.[43] Precisamente esa relación la estableció el Tribunal de Justicia posteriormente en la sentencia Comisión/Finlandia,[44] pues una actividad que, dentro del sistema normal del IVA, debido a la estructura de los distintos costes y precios, sólo puede dar lugar a reembolsos del IVA no da lugar a la tributación del valor añadido que da nombre al impuesto, ya que estructuralmente ni siquiera se llega a producir.

67. Además, en el presente caso la tributación de la organización municipal del transporte escolar no es necesaria por ninguna de las dos razones antes mencionadas para la sujeción de la actividad del Estado al IVA.[45]

68. En primer lugar (aunque este extremo, como aspecto de los hechos, debe ser el órgano jurisdiccional remitente quien lo decida), no parece que existan distorsiones de la competencia por la no recaudación del IVA. Si los padres no utilizan los servicios de empresas privadas de transportes debido a que el municipio ya ofrece ese servicio, no se debe a la no recaudación del IVA, sino a que el municipio cobra a los padres una aportación que de antemano parece inferior a los precios de mercado de servicios de transporte similares, y eso cuando efectivamente exige la aportación. En cambio, con la tributación de dicha actividad se perjudicaría aún más a la situación competitiva de los operadores privados, ya que, merced a la permanente situación estructural de reembolso del impuesto soportado, el municipio podría reducir aún más la aportación de los padres.

69. En segundo lugar, el objeto de tributación del IVA, en forma de tributación del consumo final, en el presente caso sólo puede quedar suficientemente identificado si *no* se somete a tributación la actividad del municipio. En efecto, si se sujetase al IVA la organización del transporte escolar por el municipio, para lo cual éste se sirve de empresas externas de transportes, al final sólo se recaudaría el impuesto sobre la base imponible de la aportación pagada por los padres. Sin embargo, éstos constituyen sólo una pequeña fracción del precio de mercado de dichos servicios de transporte, ya que el total de las aportaciones representa sólo el 3 % del coste que genera la realización externa del transporte. En consecuencia, el consumo final de esos servicios de transporte quedaría en su mayor parte exento del IVA. Para evitarlo y para someter los servicios del transporte al IVA conforme a su precio de mercado, la tributación final debe tener lugar ya en la fase de las prestaciones recibidas por el municipio, lo que significa que la organización del transporte escolar por el municipio *no* puede constituir una actividad económica.

– Consideración global o particular

70. No obstante, el Reino Unido ha propuesto que, atendiendo a cada caso particular, se pueden considerar como actividad económica, en todo caso, los transportes del municipio por los que éste cobre a los padres al menos un precio cercano al precio de mercado.

71. Aunque en principio el requisito de la participación en el mercado para la actividad económica se ha de valorar para la actividad de forma global, sin tener en cuenta cada operación concreta, en el caso de una actividad estatal la necesidad de evitar distorsiones de la competencia puede obligar en el caso concreto a separar, dentro de una actividad, la parte económica y la no económica.

43 — Véase la sentencia Comisión/Francia (50/87, EU:C:1988:429), apartado 21.

44 — Véase la sentencia Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartado 50.

45 — Véanse los puntos 25 y 26 de las presentes conclusiones.

72. Por ese motivo, el órgano jurisdiccional remitente aún deberá examinar en qué medida la no recaudación del IVA puede producir en el presente caso, considerando individualmente cada servicio de transporte, una distorsión de la competencia frente a los operadores privados de servicios de transportes. A tal efecto siempre se han de tener en cuenta también los efectos sobre la deducción del impuesto soportado.

73. Con todo, no es necesario distinguir entre el aspecto económico y el aspecto no económico de la actividad si se aprecia, en el presente, que sólo en un número reducido de casos individuales la competencia se ve afectada por la no sujeción al impuesto sobre el transporte escolar establecido por el municipio. Es, de hecho, lo que responde a los criterios que el artículo 13, apartado 1, párrafos segundo y tercero de la Directiva del IVA establece por el régimen especial aplicable a las actividades de las autoridades públicas [46] en el presente caso, sólo carecería de efectos un número insignificante de casos particulares en que la no tributación del transporte escolar municipal podría distorsionar la competencia.

– Conclusión parcial

74. En conclusión, procede declarar en principio (con la reserva de la situación de la competencia que ha de analizar el órgano jurisdiccional remitente) que la organización del transporte escolar por el municipio no va dirigida a la obtención de ingresos a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

C. *Conclusión*

75. Por lo tanto, y de nuevo con la reserva de la situación de la competencia que ha de analizar el órgano jurisdiccional remitente, al organizar el transporte escolar el municipio no desarrolla ninguna actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA. En consecuencia, en relación con dicha actividad, el municipio no debe ser considerado como sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

VI. **Conclusión**

76. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

Un municipio que, como en el caso del procedimiento principal, organiza el transporte escolar recurriendo a empresas externas de transportes y percibe de los padres de los alumnos aportaciones por importe únicamente del 3 % del coste del transporte no tiene la consideración de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, siempre que esto no cause distorsiones en la competencia, lo cual ha de ser analizado por el órgano jurisdiccional remitente atendiendo a los criterios del artículo 13, apartado 1, párrafos segundo y tercero, de la Directiva del IVA.

46 — Sobre esos criterios, véase, en particular, la sentencia Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505).