

Asunto C-344/22

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

27 de mayo de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

15 de diciembre de 2021

Parte demandante y recurrente en casación:

Municipio A

Parte demandada y recurrida en casación:

Finanzamt (Oficina Tributaria)



BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

RESOLUCIÓN

En el litigio entre

Municipio A

parte demandante y recurrente en casación,

representante legal:

[omissis]

y

Finanzamt (Oficina Tributaria)

parte demandada y recurrida en casación,

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los años 2009 a 2012,

la Sala Undécima,

tras la vista oral celebrada el 15 de diciembre de 2021, ha resuelto:

Parte dispositiva

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) En circunstancias como las del procedimiento principal, un municipio que, en virtud de unos estatutos municipales, cobra a los visitantes que pernocten en el término municipal (huéspedes) una tasa turística por la utilización de instalaciones termales (por ejemplo, jardines termales, balneario, caminos), a razón de un importe determinado por cada día de estancia, ¿está ejerciendo una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al poner a disposición de los huéspedes las instalaciones termales a cambio de una tasa turística, aunque dichas instalaciones estén, de por sí, disponibles libremente para cualquier persona (por ejemplo, para los habitantes del municipio y otras personas no sujetas a la tasa turística)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: En las circunstancias antes mencionadas del procedimiento principal, al determinar si el hecho de no considerar sujeto pasivo al municipio lleva a «distorsiones significativas» de la competencia en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ¿el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal?

II. [omissis]

Fundamentos

I.

- 1 Es objeto de controversia si el demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante») una persona jurídica de Derecho público, en los años 2009 a 2012 (años controvertidos), realizó una actividad económica como empresario y, por tanto, le asiste el derecho a deducción del impuesto soportado.

- 2 El demandante, un municipio, es un centro termal oficialmente reconocido en el ámbito estatal por sus condiciones climáticas favorables para la salud. Desde el 1 de enero de 1997, la gestión de los servicios termales del demandante se lleva a cabo con arreglo a la normativa municipal mediante una entidad sin personalidad jurídica propia (actualmente, denominada «B») que, desde el punto de vista del impuesto sobre sociedades, es una actividad de carácter mercantil (en lo sucesivo, «gestión de un centro termal»).
- 3 El demandante percibe una tasa turística con arreglo al artículo 4 de la Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (Ley de régimen municipal de Baden-Württemberg; en lo sucesivo, «GemO») [omissis] en relación con los estatutos del demandante [omissis] (legislación local del municipio A [omissis]).

«Artículo [...] Percepción de una tasa turística

Para sufragar los gastos de construcción y mantenimiento de las instalaciones destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, así como los actos organizados a tal fin, el municipio percibirá una tasa turística.

Artículo [...] Sujetos pasivos de la tasa turística

1. Serán sujetos pasivos de la tasa turística todas las personas que pernocten en el municipio sin ser sus habitantes (forasteros) y a quienes se ofrezca la posibilidad de utilizar las instalaciones y participar en los actos a que se refiere el artículo [...].
2. Asimismo, serán sujetos pasivos de la tasa turística los habitantes del municipio que tengan el centro de sus intereses vitales en otros municipios (tasa turística anual fija) y los forasteros que, por razones profesionales, participen en reuniones y demás actos celebrados en el municipio.
3. La tasa turística no se cobrará a los forasteros y habitantes del municipio que trabajen o sigan una formación en él. [...]

Artículo [...] Determinación del importe de la tasa turística

1. La tasa turística se devengará por persona y día de estancia en el municipio [...].
3. El día de llegada y el día de salida computarán conjuntamente como un solo día de estancia.
4. Los habitantes del municipio sujetos a la tasa turística abonarán una tasa anual fija con independencia de la duración y frecuencia de su estancia y de la estación del año en que se produzca. El importe de esta tasa anual será de [...] por persona.

Artículo [...] Obligación de notificación

1. Quien ofrezca alojamiento a personas, explote un camping o ponga su vivienda a disposición de forasteros como vivienda vacacional a título oneroso deberá notificar tanto la entrada como la salida de las personas alojadas en el plazo de tres días desde la fecha de entrada y de salida, respectivamente. [...]
2. Asimismo, estarán obligadas a la notificación las agencias de viajes cuando la retribución que perciban del viajero incluya la tasa turística. [...]

Artículo [...] Cobro y abono de la tasa turística

1. Las personas obligadas a la notificación con arreglo al artículo [...], apartados [...] y [...], siempre que no se dicte una resolución sobre la tasa turística con arreglo al artículo [...], apartado [...], deberán cobrar la tasa turística a los sujetos pasivos y abonársela al municipio. Dichas personas responderán frente al municipio del cobro íntegro y correcto de la tasa turística. [...]»
4. Con estos ingresos, el demandante financió durante los años controvertidos la construcción, el mantenimiento y el saneamiento de instalaciones termales (por ejemplo, jardines termales, balneario, caminos). Se trata de instalaciones libremente accesibles a cualquier persona, sin necesidad de adquirir una tarjeta para utilizarlas.
5. En las declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los años controvertidos, el demandante consideró la tasa turística como retribución de una actividad sujeta a dicho impuesto (gestión de un centro termal) y reclamó la deducción del impuesto soportado en todas las operaciones recibidas relacionadas con el turismo.
6. El Finanzamt (Oficina Tributaria) demandado y recurrido en casación llevó a cabo una inspección externa. El inspector [omissis] efectuó [omissis] considerables reducciones en las deducciones practicadas. No reconoció las correspondientes a operaciones que no guardasen relación con la gestión de un centro termal. Asimismo, los importes deducidos relacionados con el balneario solo se tuvieron en cuenta en la medida en que este era objeto de arrendamiento a título oneroso. El inspector no admitió la deducción del impuesto soportado por prestaciones recibidas en relación con los caminos, las pistas de esquí de fondo y demás instalaciones fuera de los jardines termales.
7. El Finanzamt hizo suyas estas apreciaciones y el 20 de marzo de 2015 emitió las correspondientes liquidaciones complementarias del impuesto sobre el volumen de negocios. Tras un procedimiento administrativo que no prosperó [omissis], el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg) desestimó el recurso contencioso-administrativo mediante sentencia de 18 de octubre de 2018 — 1 K 1458/18, publicada en la *Zeitschrift für Kommunal Finanzen* de 2019, p. 36. Dicho tribunal consideró que el demandante, al margen de la cesión del balneario (en parte) con carácter privado y a título

oneroso para la organización de actos y para servicios de restauración, con su actividad por la que recaudaba la tasa turística no actuaba como empresario. No prestaba servicios a los clientes en calidad de empresario, pues la no consideración del demandante como sujeto pasivo no llevaba a distorsiones significativas de la competencia. Los servicios no podrían haber sido prestados en su totalidad por proveedores privados, ya que estos no estaban en condiciones de satisfacer las mismas necesidades de los clientes. Por otro lado, al no constituir la «gestión de las instalaciones termales» a cambio de una tasa turística una actividad económica, las operaciones declaradas, relativas a la recaudación de la tasa turística, no estaban sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios, por lo que no eran admisibles las deducciones ya concedidas por el Finanzamt. No obstante, tampoco era lícita una *reformatio in peius* en detrimento del demandante en la liquidación del impuesto.

- 8 A título subsidiario, el Finanzgericht declaró que, aunque el demandante hubiese actuado como empresario en la «gestión de las instalaciones termales» a cambio de una tasa turística, en cualquier caso no habría lugar a la deducción (adicional) reclamada, debido a la ausencia de relación entre los costes de construcción, mantenimiento y gestión de las instalaciones y la (supuesta) actividad económica (gestión de un centro termal) del demandante.
- 9 Con su recurso de casación, el demandante reprocha una infracción del Derecho sustantivo y formal. Aparte de las pretensiones iniciales de la demanda, solicita que se le reconozca el derecho a deducir importes (adicionales) del impuesto soportado.
- 10 [omissis]

II.

- 11 Esta Sala suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267, párrafo tercero, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), las cuestiones prejudiciales formuladas en la parte dispositiva.

12 **1. Normas y disposiciones aplicables:**

13 **a) Normativa nacional**

14 **Artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»)**

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

- 1) Las entregas de bienes y demás prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa. Una operación no dejará de estar sujeta al impuesto por el hecho de que sea

realizada por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa o se considere realizada en virtud de una disposición legal.»

15 Artículo 2, apartados 1 y 3, de la UStG, en su versión vigente en los años controvertidos

«1. Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. Se entenderá por actividad industrial, comercial o profesional toda actividad permanente ejercida con el fin de obtener ingresos, incluso en ausencia del ánimo de lucro o aunque una agrupación solo ejerza sus actividades con respecto a sus miembros.

[...]

3. Las personas jurídicas de Derecho público únicamente ejercerán una actividad industrial, comercial o profesional en el marco de sus establecimientos de carácter industrial o comercial (artículo 1, apartado 1, punto 6, y artículo 4 de la Körperschaftsteuergesetz) y de sus explotaciones agrícolas o forestales. [...]

16 Artículo 12, apartado 2, punto 9, de la UStG

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

[...]

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

17 Artículo 15, apartado 1, párrafo primero, punto 1, primera frase, de la UStG

«1. El empresario podrá deducir en concepto de impuesto soportado lo siguiente:

1) el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. [...]

18 Artículo 13, apartado 1, primera frase, de la Straßengesetz für Baden-Württemberg (Ley viaria de Baden Württemberg; en lo sucesivo, «StrG»), en su versión de 11 de mayo de 1992 (GBl. BW 1992, 329)

«1. Está permitido a todas las personas el uso de las vías públicas dentro de los fines propios de estas y con arreglo a la normativa de tráfico, y con las restricciones normales de la circulación (uso común).»

19 Artículo 4, apartado 1, de la GemO

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

20 Artículo 10, apartados 2 y 3, de la GemO

«2. Dentro de los límites de su capacidad, cada municipio dispondrá las instalaciones públicas necesarias para el bien económico, social y cultural de sus habitantes. Estos estarán autorizados para utilizar las instalaciones públicas del municipio en condiciones de igualdad, respetando la legislación aplicable. Los habitantes soportarán las cargas municipales.»

3. Las personas que posean una finca o desarrollen una actividad empresarial en el término municipal y no residan en él estarán igualmente autorizadas a utilizar las instalaciones públicas existentes en el municipio para los propietarios de fincas y empresas, y contribuirán a las cargas municipales por sus fincas o actividades empresariales.»

21 Artículo 2, apartado 1, de la Kommunalabgabengesetz (Ley de tributos municipales; en lo sucesivo, «KAG»)

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

22 b) Derecho de la Unión**23 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»)**

«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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. [...]»

24 Artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro

en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo; [...]»

25 2. Sobre la primera cuestión prejudicial

a) Esta Sala no descarta que en el presente caso, en contra de la postura coincidente de ambas partes, no exista una actividad económica en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

26 aa) El derecho a deducción requiere que las prestaciones adquiridas controvertidas guarden relación con una prestación realizada a título oneroso. En una interpretación conforme a la Directiva, el artículo 15, apartado 1, párrafo primero, punto 1, de la UStG requiere que el empresario tenga la intención de utilizar las prestaciones para las necesidades de su empresa (artículo 2, apartado 1, de la UStG y artículo 9 de la Directiva del IVA) y, por tanto, para sus actividades económicas a fin de realizar prestaciones a título oneroso [artículo 1, apartado 1, punto 1, de la UStG y artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA] (reiterada jurisprudencia: véanse, entre otras, las sentencias del Bundesfinanzhof de 9 de febrero de 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, apartados 19 y siguientes; de 15 de abril de 2015, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, apartado 10; de 21 de octubre de 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, apartado 28; de 2 de diciembre de 2015, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, apartado 14, y de 18 de septiembre de 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, apartado 15).

27 bb) Si se dan los requisitos para un intercambio de prestaciones es una cuestión que no se ha de dirimir atendiendo a criterios jurídico-civiles, sino exclusivamente a los que rigen en el Derecho de la Unión en materia del impuesto sobre el volumen de negocios (véanse las sentencias del Bundesfinanzhof de 17 de diciembre de 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, apartado 17; de 16 de enero de 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, apartado 22, y del Bundesgerichtshof [Tribunal Supremo de lo Civil y Penal, Alemania] de 18 de mayo de 2011, VIII ZR 260/10, Umsatzsteuer-Rundschau 2011, 813, apartado 11, y la jurisprudencia citada en cada una de ellas, así como la sentencia del Bundesfinanzhof de 22 de mayo de 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, apartado 18). La cuestión de si se produce el pago de una contraprestación por una prestación de servicios es una cuestión del Derecho de la Unión que se ha de resolver al margen de la valoración que haga el Derecho nacional (véanse la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2018, Meo — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 68, y las sentencias del Bundesfinanzhof de 21 de diciembre de 2016, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, apartado 29 y la jurisprudencia citada en ambas; de 13 de febrero de 2019, XI R

- 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, apartado 18, y BFH/NV 2019, 1256, apartado 18).
- 28 cc) Para que exista una prestación realizada a título oneroso, ha de mediar entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas, y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, apartado 19; de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!-Brit Air* C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841, apartado 22; de 22 de junio de 2016, *Cesky rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 21; de 18 de enero de 2017, *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 25, y de 22 de noviembre de 2018, *Meo — Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39, así como las sentencias del Bundesfinanzhof BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, apartado 16; BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, apartado 16, y BFH/NV 2019, 1256, apartado 15). El destinatario de la operación ha de ser identificable. Debe obtener un beneficio del que se derive un provecho en el sentido del régimen común del IVA (véanse, entre otras, las sentencias del Bundesfinanzhof de 7 de julio de 2005, V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, sección II.1., apartado 14 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia allí citada; BFH/NV 2014, 736, apartado 20, y BFH/NV 2019, 1256, apartado 16).
- 29 dd) Para la existencia de un beneficio aprovechable, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, es determinante que el destinatario de la prestación extraiga de ella un beneficio concreto (véanse las sentencias del Bundesfinanzhof de 18 de diciembre de 2008, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, sección II.3.b, apartado 38, y de 28 de mayo de 2013, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, apartado 49). Si una prestación se financia mediante exacciones (obligatorias), no existe una prestación de servicios realizada a título oneroso si los beneficios que se derivan de ellas lo hacen (solo) indirectamente a través de los que redundan de manera general en beneficio de todo el sector u otro similar (véanse la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, y la sentencia del Bundesfinanzhof de 23 de septiembre de 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, apartados 53 y ss. y la jurisprudencia citada).
- 30 ee) Partiendo de estas premisas, quizá proceda negar la existencia de una prestación realizada a título oneroso, pues las instalaciones termales de la demandante están disponibles de forma gratuita para el público en general, sin que se exija la adquisición de una tarjeta de acceso. Por lo tanto, son instalaciones que también pueden utilizar sin coste alguno quienes no estén sujetos a la tasa turística (por ejemplo, los habitantes del municipio o los visitantes de día que pernocten en municipios vecinos). En este sentido, el destinatario de la prestación no es identificable, pues, de acuerdo con los hechos constatados por el Finanzgericht, las personas sujetas a la tasa turística no obtienen un beneficio aprovechable concreto más allá del que obtiene el público en general, que también está

autorizado para utilizar las instalaciones termales del demandante. El Finanzgericht no ha considerado que con el pago de la tasa turística se obtenga derecho alguno del que no goce el público en general. A este respecto, el Bundesfinanzhof también ha resuelto que, al estar destinadas al disfrute general, las instalaciones termales (en aquel asunto, una ruta de senderismo) dejan de figurar entre aquellas por cuya utilización se pueden cobrar exacciones turísticas que constituyan una contraprestación por el uso (véase la sentencia del Bundesfinanzhof de 26 de abril de 1990, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799; véase también la sentencia del Finanzgericht München [Tribunal de lo Tributario de Múnich] de 24 de julio de 2013, 3 K 3274/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 1065, 1067).

- 31 b) No obstante, esta postura no deja de suscitar dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión, a efectos del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.
- 32 El demandante observa acertadamente que, considerada aisladamente la relación jurídica que existe entre él y los clientes, con arreglo a los estatutos dichos clientes han de pagar un determinado importe por cada día de estancia, en concepto de tasa turística, por la puesta a su disposición de las instalaciones termales (por ejemplo, jardines termales, balneario, caminos), de manera que, considerada aisladamente dicha relación jurídica, el pago de la tasa constituye una contraprestación por la posibilidad de utilizar las instalaciones termales. Al margen de la jurisprudencia citada en la sección II.2.a, la Sala considera que no está exenta de dudas, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, la cuestión de si sucede lo mismo cuando también tienen libre acceso a las instalaciones termales los habitantes del municipio y demás personas no sujetas a la tasa turística. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha apreciado (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 27) un intercambio de prestaciones en el ámbito del transporte escolar, aunque solo un tercio de los padres pagasen una aportación al transporte escolar. En consecuencia, la Sala alberga dudas acerca de si, en una consideración global, no se ha de excluir el intercambio de prestaciones (que existiría en una consideración aislada de la normativa sobre la tasa turística) entre el demandante y cada cliente, ya que cualquier persona, incluidas las que no estén sujetas a la tasa turística, puede utilizar por igual y sin restricciones las instalaciones termales, por lo que los clientes no obtienen ningún beneficio aprovechable del que no goce también el público en general.
- 33 De ahí que se plantee la primera cuestión prejudicial.
- 34 c) En relación con la primera cuestión, esta Sala observa que el Finanzgericht, que, al igual que las partes, ha apreciado una actividad económica, no ha determinado (coherentemente, en su opinión) en qué porcentaje cubre la tasa turística recaudada por el demandante el coste de las instalaciones termales. No se puede descartar que se trate de una actividad permanentemente deficitaria, pues la tasa turística no cubre los gastos de funcionamiento de las instalaciones termales (sobre la relevancia de la insuficiente cobertura de los gastos de

funcionamiento como criterio para negar la existencia de una actividad económica, véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 50; de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financien, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 33; de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit, C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 38, y de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 49). Si, en contra de la interpretación de la Sala remitente, la respuesta a la primera cuestión depende de si la tasa turística cubre los gastos de funcionamiento, la Sala solicita que la respuesta incluya la correspondiente indicación.

35 3. Sobre la segunda cuestión prejudicial

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, cabría sostener que el demandante, como persona jurídica de Derecho público, no actuó como empresario al ofrecer las instalaciones termales, ya que el hecho de no considerar al demandante como sujeto pasivo no lleva a distorsiones significativas de la competencia. No obstante, esto tampoco está exento de dudas en lo que al Derecho de la Unión se refiere.

- 36 a) Constituye el fundamento jurídico el artículo 2, apartado 3, de la UStG, versión antigua (artículo 27, apartados 22 y 22a, de la actual UStG), pues en los años controvertidos aún no era aplicable (artículo 27, apartado 22, segunda frase, de la UStG) el artículo 2b, apartado 1, de la UStG (en gran parte, coincidente con el artículo 13 de la Directiva del IVA).
- 37 b) No obstante, también en una interpretación del artículo 2, apartado 3, de la UStG, versión antigua, conforme con el Derecho de la Unión (pese a su tenor sustancialmente diferente del artículo 13 de la Directiva del IVA), una persona jurídica de Derecho público solo es empresario si desarrolla una actividad económica, es decir, una actividad duradera dirigida a la realización de prestaciones a título oneroso (actividad económica). Si actuaba con arreglo al Derecho privado, en virtud de un contrato, no se exigían más requisitos. En cambio, si realizaba su actividad con arreglo al Derecho público, solo se le consideraba empresario si lo contrario llevase a distorsiones significativas de la competencia (véanse, por ejemplo, las sentencias del Bundesfinanzhof de 15 de abril de 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, apartados 14 a 48 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia allí citada; de 3 de marzo de 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, apartado 21; de 1 de diciembre de 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, apartado 15; de 14 de marzo de 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, apartado 28; de 13 de febrero de 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, apartado 15, y de 3 de agosto de 2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, apartado 23).
- 38 c) Por otro lado, no suscita dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión que el demandante realizaba una actividad actuando como autoridad

pública en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA (véanse al respecto las sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2015, Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartados 70 y ss., y de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, apartados 76 y ss.). Al ofrecer las instalaciones termales, actuaba en virtud de una normativa especial de Derecho público (artículo 13, apartado 1, de la StrG y artículo 10, apartados 2 y 3, de la GemO), ejerciendo su facultad soberana de recaudar tributos municipales (artículo 4 de la GemO, en relación con los artículos 2, 8, apartado 2, y 43 de la KAG).

- 39 d) A la actuación del demandante como empresario no se opone que, como se ha expuesto en la letra c), recaude exacciones en relación con su actividad (artículo 13, apartado 1, párrafo primero, *in fine*, de la Directiva del IVA). En caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la primera cuestión, las operaciones tampoco dejan de estar sujetas al impuesto por el hecho de que se realicen por imperativo legal o por orden de la autoridad gubernativa (artículo 1, apartado 1, punto 1, segunda frase, de la UStG).
- 40 e) Siguiendo los criterios aplicables en el procedimiento de casación, cabe sostener que en este trámite no ha lugar a impugnar la apreciación de los hechos por el Finanzgericht, según la cual el hecho de no considerar al demandante como empresario no lleva a distorsiones significativas de la competencia. Este argumento halla sustento, en particular, en las sentencias del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), Saudacor (EU:C:2015:733, apartado 74), y de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28), apartado 44, y en la sentencia del Bundesfinanzhof en BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, apartado 24, así como en las apreciaciones de los hechos por el Finanzgericht. Este ha declarado que los servicios del demandante no podrían ser prestados en su totalidad por proveedores privados en la localidad del demandante, ya que dichos proveedores no estaban en condiciones de satisfacer las mismas necesidades de los clientes. Aunque los proveedores privados (al menos, en parte) pudiesen ofrecer instalaciones similares (a las del demandante) destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, no podrían percibir al respecto una tasa turística, pues la facultad de imponer tales tasas y de recaudarlas está reservada exclusivamente a las autoridades públicas. En consecuencia, el Finanzgericht examinó la competencia en la localidad del demandante sin tener en cuenta la situación en los municipios vecinos, en el Estado federado de Baden-Württemberg o en el territorio federal, y llegó a la conclusión de que en la localidad del demandante no era posible tal competencia. Así y todo, el Finanzgericht no se pronunció acerca de la posibilidad de distorsiones de la competencia en los municipios vecinos, por ejemplo.
- 41 Sin embargo, en la vista oral, el demandante ha alegado ahora que existe competencia con los municipios vecinos X e Y (ambos, situados a aproximadamente 10 km del demandante). Se trata también de centros termales cuyos servicios, no obstante, son prestados por una sociedad de responsabilidad

limitada (GmbH), sobre la base de una relación jurídico-privada. En consecuencia, la premisa de la postura jurídica del Finanzgericht, que atiende únicamente al término municipal del demandante como mercado de referencia, es incorrecta.

- 42 f) En atención a estas objeciones, la Sala alberga dudas acerca de si el Finanzgericht, en su valoración de los hechos, aplicó correctamente los principios del Derecho de la Unión.
- 43 1) A juicio de la Sala remitente, este litigio se asemeja en cierta medida al que dio lugar a la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505).
- 44 El *Isle of Wight Council* administraba una isla y percibía en ella tasas de aparcamiento, por las que, en su opinión, no era posible percibir el IVA. El órgano jurisdiccional británico de primera instancia estimó el recurso, estableció un análisis diferenciado para cada una de las entidades locales y, con respecto a todas ellas, incluido el *Isle of Wight Council*, negó la existencia de distorsiones graves de la competencia.
- 45 Sin embargo, la Gran Sala del Tribunal de Justicia declaró que debía tomarse como referencia la actividad en sí misma considerada, y no un mercado local determinado. La consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA resulta de la realización de una actividad determinada en sí misma considerada, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia al nivel del mercado local en el que desarrollan esa actividad (sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros*, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 40). Además, esta conclusión se ve corroborada por los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica (*ibid.*, apartado 41). La tesis defendida por las entidades locales equivale a atribuir la consideración de sujetos pasivos del IVA a unas entidades locales sí y a otras no, en función de las distorsiones de la competencia que se hayan producido o no en cada uno de los mercados locales en los que dichas entidades locales operan, aunque la prestación de servicios de que se trata sea esencialmente la misma. En consecuencia, esta tesis implica un tratamiento diferenciado dentro del propio grupo de los organismos de Derecho público (*ibid.*, apartado 45). En cambio, si las antedichas distorsiones se analizan tomando como referencia la actividad en sí misma considerada, con independencia de las condiciones de competencia que se den en un mercado local determinado, el respeto del principio de neutralidad fiscal queda asegurado, ya que la consideración o no consideración como sujetos pasivos del IVA se aplicaría a la totalidad de los organismos de Derecho público (*ibid.*, apartado 46). Así, la tesis conforme a la cual las distorsiones de la competencia deben apreciarse con respecto a cada uno de los mercados locales presupone una reevaluación sistemática, sobre la base de análisis económicos a menudo complejos, de las condiciones de competencia en un gran número de mercados locales, cuya determinación puede resultar particularmente difícil, en la medida en que la delimitación de estos no coincide necesariamente con la competencia territorial de

las entidades locales. Además, en el territorio de una misma entidad local pueden existir varios mercados locales (*ibid.*, apartado 49). Esto puede provocar numerosas controversias (*ibid.*, EU:C:2008:505, apartado 50). Ni las entidades locales ni los operadores privados podrán prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si, en un mercado local determinado, la prestación de servicios de las entidades locales se encuentra o no sujeta al IVA, lo cual podría poner en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica (*ibid.*, apartados 51 y 52).

- 46 Sin embargo, en unas circunstancias como las del procedimiento principal, en que un municipio, en su condición de persona jurídica de Derecho público, prestó un servicio con arreglo al Derecho público que quizá en los municipios vecinos estuviera prestando, con arreglo al Derecho privado, una sociedad de responsabilidad limitada en su condición de persona jurídica de Derecho privado de la que fuera propietario el municipio correspondiente, aunque para la financiación del servicio se percibiese una tasa turística, dichas consideraciones del Tribunal de Justicia abogan a favor de considerar que el Finanzgericht limitó incorrectamente al término municipal el examen de las distorsiones significativas de la competencia.
- 47 2) Por otro lado, el Tribunal de Justicia, en particular en las sentencias de 13 de diciembre de 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), y de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28), invocadas por el Finanzgericht, ha negado la existencia de distorsiones significativas de la competencia en determinadas situaciones de «monopolio» en relación con una determinada fracción del territorio nacional del Estado miembro, lo que suscita dudas desde el punto de vista del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 267 TFUE, párrafo tercero. Este es el objeto de la segunda cuestión prejudicial.

48 4. Pertinencia

Las dos cuestiones prejudiciales son pertinentes.

- 49 a) Si se ha responder negativamente a la primera cuestión, procederá desestimar el recurso. Lo mismo sucederá si, de acuerdo con la respuesta a la segunda cuestión, el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal, como asumió el Finanzgericht invocando la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28), y la sentencia del Bundesfinanzhof BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109.
- 50 b) En cambio, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y negativa a la segunda, esta Sala deberá devolver el asunto al Finanzgericht para que este efectúe el examen de la competencia relativo a la actividad de que se trata en sí misma considerada (sin limitarla al término municipal del demandante). Con respecto a la motivación subsidiaria del Finanzgericht, en el sentido de que el demandante tampoco tenía derecho a deducción debido a la ausencia de relación

entre los costes de construcción, mantenimiento y gestión de las instalaciones y la (supuesta) actividad económica (gestión de un centro termal), esta Sala habría de ordenar al Finanzgericht la repetición de dicho examen atendiendo a los principios que se derivan de las sentencias del Tribunal de Justicia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712); de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712).

51 5. Fundamento legal de la remisión, diligencias accesorias

El fundamento legal para acudir al Tribunal de Justicia es el artículo 267 TFUE, párrafo tercero. [*omissis*]

DOCUMENTO DE TRABAJO