SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 11 de junio de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c) — Base imponible — Inclusión en la base imponible del IVA aplicable a los servicios prestados por una sociedad concesionaria de la red de distribución de gas a la sociedad comercializadora del gas del importe de las tasas municipales por ocupación del subsuelo abonadas por aquélla»

En el asunto C-256/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), mediante resolución de 19 de noviembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de mayo de 2014, en el procedimiento entre

Lisboagás GDL — Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A.

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. A. Ó Caoimh, Presidente de Sala, y los Sres. E. Jarašiūnas (Ponente) y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Lisboagás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A., por los Sres. N. Pena y L. Scolari, advogados;

– en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Germani y K. Karavasili, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Laires y por la Sra. A. Cunha, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. P. Guerra e Andrade y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Lisboagás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, S.A. (en lo sucesivo, «Lisboagás») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad tributaria y aduanera portuguesa) en relación con las autoliquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondientes a los meses de mayo, junio y julio de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«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.»

4 A tenor del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva:

«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.»

5 El artículo 73 de la Directiva IVA establece:

«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.»

6 Según el artículo 78, párrafo primero, letra a) de esta Directiva, los impuestos, los derechos, las tasas y las exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA, quedarán comprendidos en la base imponible.

7 En cambio, en virtud del artículo 79, párrafo primero, letra c), de dicha Directiva, no quedarán comprendidos en la base imponible las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquiriente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas.

Derecho portugués

8 A tenor del artículo 2 del Código del impuesto sobre el valor añadido (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; en lo sucesivo, «CIVA»):

«1 - Serán sujetos pasivos del Impuesto:

a) las personas físicas o jurídicas que, con carácter independiente y de manera habitual, realicen actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales, y quienes realicen, también de forma independiente, una única operación sujeta, cualquiera que sea el lugar de realización, siempre y cuando sea accesoria respecto de las mencionadas actividades, o bien, exista o no tal relación de accesoriedad, cumpla las condiciones de incidencia real previstas en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas [...] y en el Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas [...]

[...]

2 - No obstante, el Estado y las demás personas jurídicas de Derecho público no serán sujetos pasivos del Impuesto cuando realicen operaciones en el ejercicio de su potestad de imperio, aunque perciban con tal motivo tributos o cualquier otra contraprestación, salvo que el hecho de considerarlos no sujetos provoque distorsiones de la competencia.

[...]»

9 El artículo de 16 del CIVA dispone:

«1 - Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 10, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto será el valor de la contraprestación obtenida o que vaya a obtenerse del comprador de los bienes, del destinatario de los servicios o de un tercero.

[...]

5 - Quedarán comprendidos en la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]

6 - No quedarán comprendidos en la base imponible a que se refiere el apartado anterior los siguientes elementos:

[...]

c) las cantidades pagadas en nombre y por cuenta del comprador de los bienes o del destinatario de los servicios, debidamente contabilizadas por el sujeto pasivo en cuentas de terceros;

[...]»

10 A tenor del artículo 3 de la Ley nº 53-E/2006, por la que se aprueba el régimen general de tasas de las entidades locales (Lei nº 53-E/2006, Aprova o regime geral das taxas das autarquias locais), de 29 de diciembre de 2006 (*Diário da República*, 1.ª serie, nº 249, de 29 de diciembre de 2006):

«Las tasas de las entidades locales son gravámenes cuyo fundamento reside en la prestación concreta de un servicio público local, en la utilización privativa de bienes demaniales y patrimoniales de dichas entidades, o bien, cuando la ley atribuya a éstas la competencia para ello, en la supresión de una traba jurídica a los actos de los particulares.»

11 El artículo 6, apartado 1, letra c) de esta Ley faculta a los Municipios para aplicar una tasa de esta naturaleza «cuando se utilicen o se exploten bienes demaniales o patrimoniales de titularidad municipal».

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Lisboagás es la concesionaria exclusiva del servicio público de gestión de la red de distribución de gas en ciertos municipios de la región de Lisboa (Portugal) y se encarga, en particular, del desarrollo, la explotación y el mantenimiento de dicha red. Dado que ésta se compone especialmente de conducciones subterráneas que ocupan el dominio público de algunos municipios situados en el área de la concesión, Lisboagás está sujeta al pago de las tasas por ocupación del subsuelo exigidas por estos municipios.

13 De conformidad con el contrato de concesión, tras abonar las tasas por ocupación del subsuelo a los municipios, Lisboagás repercute su importe a la sociedad comercializadora del gas en el área de la concesión, cuando factura a dicha sociedad el uso de la infraestructura de la red para el suministro de gas a los consumidores. Posteriormente, esta última sociedad repercute el importe de las tasas por ocupación del subsuelo a los consumidores en la factura de suministro de gas.

14 Siguiendo las instrucciones de la Administración tributaria, Lisboagás liquidó el IVA al tipo general del 23 % sobre los importes de las tasas por ocupación del subsuelo, que fueron después repercutidos a los consumidores en los meses de mayo, junio y julio de 2012. La empresa hizo constar este IVA en las correspondientes declaraciones periódicas y abonó su importe dentro del plazo establecido.

15 Tras ser denegadas sus solicitudes de devolución del IVA, Lisboagás presentó un recurso, el 29 de abril de 2013, ante el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD).

16 En apoyo de su recurso, Lisboagás sostiene, en particular, que la repercusión de las tasas por ocupación del subsuelo no constituye una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA al no existir contraprestación, directa o indirecta, de modo que no se trata de una prestación a título oneroso ni genera valor añadido.

17 Por otro lado, según Lisboagás, el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva IVA, transpuesto en Derecho interno por el artículo 16, apartado 5, letra a), del CIVA, no es aplicable a las tasas por ocupación del subsuelo, puesto que éstas no tienen relación directa con las operaciones sujetas al impuesto efectuadas por ella ni están ligadas al ejercicio de la actividad objeto del contrato de concesión y, en particular, su cobro no representa la contraprestación efectiva de una operación sujeta al impuesto realizada por ella con la entidad comercializadora del gas.

18 Lisboagás añade que, como el artículo 2 del CIVA excluye del ámbito de aplicación del IVA las tasas por ocupación del subsuelo cuando son percibidas por los municipios, la mera repercusión de dichas tasas sin incremento alguno no debería dar lugar a su inclusión en la base imponible del IVA. A su parecer, el principio de neutralidad del IVA exige, en efecto, que el tratamiento de un determinado gasto desde el punto de vista del IVA se mantenga cuando el importe exacto de ese gasto se refacture a un tercero.

19 La Autoridade Tributária e Aduaneira alega que reembolsar a Lisboagás el importe del IVA abonado por ella y que recibió de su cliente daría lugar a un enriquecimiento sin causa que no está permitido en la legislación nacional ni en el Derecho de la Unión.

20 Además, señala que el uso o la utilización de un bien demanial implica un acto de consumo que, a efectos del IVA, equivale a una prestación de servicios, y que no cabe afirmar que el pago de las tasas por ocupación del subsuelo no tiene relación directa con las operaciones sujetas al impuesto efectuadas por Lisboagás, dado que la distribución de gas se efectúa a través del subsuelo de una división administrativa o de un municipio determinados.

21 La Autoridade Tributária e Aduaneira considera que, si bien la recaudación de las tasas por ocupación del subsuelo no está sujeta a IVA, ya que las concesiones demaniales son otorgadas por los municipios en ejercicio de su potestad de imperio, en lo que respecta a la repercusión de la tasa efectuada por una persona jurídica de Derecho privado, dicha repercusión forma parte de una prestación de servicios compleja que concluye con el suministro de gas a los consumidores.

22 El órgano jurisdiccional remitente señala que la recurrente en el litigio principal solicita la presentación de una petición de decisión prejudicial, y que la resolución que adopte para dirimir dicho litigio no será susceptible de recurso.

23 En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el Derecho de la Unión a que se liquide el IVA con motivo de la repercusión, sin inclusión de ningún otro coste, por una empresa privada suministradora de infraestructuras de distribución de gas natural a una empresa adquirente de sus servicios, de los importes de las tasas de

ocupación del subsuelo abonadas a los municipios en que se encuentran las conducciones que integran esas infraestructuras?

2) Dado que las entidades locales recaudan las tasas de ocupación del subsuelo en ejercicio de su potestad de imperio, sin inclusión de IVA, ¿se opone el Derecho de la Unión a que se liquide IVA con motivo de la repercusión de los importes de esas tasas, abonadas por una empresa privada suministradora de infraestructuras de distribución de gas natural, a una empresa adquirente de sus servicios?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

24 Como la Comisión ha indicado, en cuanto a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, que el órgano jurisdiccional remitente no especifica las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita ni las razones que le han llevado a preguntarse sobre la interpretación de ese Derecho, procede recordar que el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia dispone, en efecto, que la petición de decisión prejudicial contendrá la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal.

25 No obstante, al disfrutar las cuestiones que versan sobre el Derecho de la Unión de una presunción de pertinencia, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los datos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias Cipolla y otros, C-94/04 y C-202/04, EU:C:2006:758, apartado 25, y Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, apartado 32).

26 En el presente caso, pese a que la resolución de remisión no precisa las normas del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita ni las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación de ese Derecho, tanto de la exposición de los hechos del litigio principal reflejada en aquella resolución como de las cuestiones planteadas se deduce que éstas se refieren a la Directiva IVA, y que las disposiciones pertinentes para responder a ellas, especialmente en lo que respecta a los argumentos esgrimidos por Lisboagás, son los artículos 9, apartado 1, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de esta Directiva. Asimismo, de la mencionada resolución se desprende que la respuesta a esas cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión es necesaria para la solución del litigio.

27 De todo lo expuesto se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

28 En cuanto al fondo del asunto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, si los artículos 9, apartado 1, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el importe de unas tasas, como las que se discuten en el litigio principal,

que una sociedad concesionaria de una red de distribución de gas abona a los municipios por la utilización del dominio público de éstos y repercute a continuación a otra sociedad que comercializa el gas, quien a su vez lo repercute a los consumidores finales, debe incluirse en la base imponible del IVA aplicable a los servicios que la primera sociedad presta a la segunda.

29 Conforme al artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva IVA, los tributos, con excepción del propio IVA, quedan comprendidos en la base imponible. El Tribunal de Justicia ya ha precisado que, para que un tributo pueda quedar comprendido en la base del IVA, pese a no representar ningún valor añadido ni constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes o una prestación de servicios, debe guardar una relación directa con dicha entrega o prestación, y que la cuestión de si el hecho imponible del citado tributo coincide con el del IVA es un elemento determinante para determinar la existencia de tal relación (véanse, en ese sentido, las sentencias De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, apartado 17; Comisión/Polonia, C-228/09, EU:C:2010:295, apartado 30; Comisión/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, apartado 34, y TVI, C-618/11, C-637/11 y C-659/11, EU:C:2013:789, apartados 37 y 39).

30 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que las tasas por ocupación del subsuelo son abonadas por Lisboagás a los municipios, antes de la operación sujeta a IVA que se realiza entre ella y la sociedad que vende el gas a los consumidores y con independencia de esa operación, como contraprestación por la utilización del dominio público municipal derivada de la ocupación de éste por las infraestructuras de la red de gas que Lisboagás explota. A continuación, Lisboagás repercute a la sociedad comercializadora del gas el importe de esas tasas, al facturarle el uso de las citadas infraestructuras para el suministro de gas a los consumidores.

31 De ello se deduce que las tasas por ocupación del subsuelo no representan un valor añadido y no constituyen la contraprestación económica de la operación sujeta a IVA realizada entre la sociedad concesionaria de la red de distribución de gas y la sociedad encargada de su comercialización, y que el hecho imponible de esas tasas por ocupación del subsuelo no coincide con el hecho imponible del IVA, de modo que tales tasas no guardan una relación directa con esa operación.

32 En consecuencia, las tasas por ocupación del subsuelo no forman parte de los tributos que, en virtud del artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva IVA, deben quedar comprendidos en la base imponible del IVA.

33 Por lo demás, cuando repercute el importe de las tasas por ocupación del subsuelo a la sociedad comercializadora del gas al facturarle la utilización de las mencionadas infraestructuras para el suministro de gas a los consumidores, Lisboagás no repercute las tasas por ocupación del subsuelo como tales, sino el precio de la utilización del dominio público municipal. Dicho precio forma parte del conjunto de costes soportados por Lisboagás y que integran el precio que por sus servicios debe abonarle la sociedad comercializadora del gas. A este respecto, es irrelevante que, conforme al contrato de concesión, el importe de las tasas por ocupación del subsuelo sea objeto de una rúbrica separada en la factura emitida por Lisboagás y, posteriormente, en las facturas remitidas a los consumidores por la sociedad comercializadora del gas.

34 Por lo tanto, el importe de las tasas por ocupación del subsuelo constituye un elemento de la contraprestación que por sus servicios recibe Lisboagás de la sociedad comercializadora, sin que las partes discutan que éstos constituyen una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Por tanto, de conformidad con el artículo 73 de dicha Directiva, tal importe debe incluirse en la base imponible del IVA correspondiente a esta prestación de servicios.

35 Por otra parte, el artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva IVA no permite excluir de la base imponible del IVA de esa prestación de servicios el importe de las tasas por ocupación del subsuelo, ya que ese importe no se percibe en concepto de reembolso de gastos pagados en nombre y por cuenta de la sociedad comercializadora del gas o de los consumidores, sino en contraprestación del coste que para Lisboagás ha supuesto la utilización del dominio público municipal exigida por su actividad.

36 Contrariamente a lo que sostiene esta última sociedad, la inclusión del importe de las tasas por ocupación del subsuelo en la base imponible del IVA aplicable a los servicios prestados por ella a la sociedad comercializadora del gas no es contraria al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que entregas de bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, apartado 65 y jurisprudencia citada).

37 En efecto, en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, los municipios no se consideran sujetos pasivos del IVA cuando perciben tributos como las tasas por ocupación del subsuelo, mientras que, con arreglo al artículo 9 de la citada Directiva, las sociedades como Lisboagás se consideran sujetos pasivos del IVA cuando ejercen «actividades económicas» en el sentido de esa disposición. Por lo demás, como resulta de las constataciones efectuadas en los apartados 31, 33 y 34 de la presente sentencia, la recaudación por los municipios de las tasas por ocupación del subsuelo, por un lado, y la cesión por Lisboagás a la sociedad comercializadora del gas del derecho a utilizar su red de gas contra el pago de una contraprestación que incluye el importe de las tasas por ocupación del subsuelo, por otro, no constituyen «operaciones similares».

38 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las dos cuestiones planteadas que los artículos 9, apartado 1, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el importe de unas tasas, como las que se discuten en el litigio principal, que una sociedad concesionaria de una red de distribución de gas abona a los municipios por la utilización del dominio público de éstos y repercute a continuación a otra sociedad que comercializa el gas, quien a su vez lo repercute a los consumidores finales, debe incluirse, en virtud del artículo 73 de esta Directiva, en la base imponible del IVA aplicable a los servicios que la primera sociedad presta a la segunda.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado

observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

Los artículos 9, apartado 1, 73, 78, párrafo primero, letra a), y 79, párrafo primero, 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 deben interpretarse en el sentido de que el importe de unas tasas, como las que se discuten en el litigio principal, que una sociedad concesionaria de una red de distribución de gas abona a los municipios por la utilización del dominio público de éstos y repercute a continuación a otra sociedad que comercializa el gas, quien a su vez lo repercute a los consumidores finales, debe incluirse, en virtud del artículo 73 de esta Directiva, en la base imponible del IVA aplicable a los servicios que la primera sociedad presta a la segunda.