



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. NIILO JÄÄSKINEN  
presentadas el 30 de junio de 2015<sup>1</sup>

**Asunto C-276/14**

**Gmina Wrocław  
contra  
Minister Finansów**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9 y 13 — Artículos 5 TUE, apartado 3, y 4 TUE, apartado 2 — Actividades económicas realizadas por una unidad organizativa municipal en una condición distinta de la de autoridad pública — Unidad organizativa municipal cuyas actividades económicas no cumplen el criterio de independencia — Posibilidad de considerar a tal unidad como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en el sentido de las disposiciones de la Directiva 2006/112»

## I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco), suscita la cuestión de si una unidad organizativa municipal cuyas actividades económicas no cumplen el criterio de independencia en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE,<sup>2</sup> puede ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de forma separada del ayuntamiento del que forma parte, por las operaciones económicas realizadas por cuenta de dicho ayuntamiento.
2. En particular, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si este concepto de independencia, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe tenerse en cuenta para poder considerar como sujetos pasivos del IVA a organismos de Derecho público como las unidades organizativas municipales mencionadas en la petición de decisión prejudicial, habida cuenta del artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva y de los artículos 4 TUE, apartado 2, y 5 TUE, apartado 3, relativos a los principios de subsidiariedad y de autonomía institucional.
3. El objeto del presente asunto, desde el punto de vista de la República de Polonia, se refiere al hecho de que en Polonia los ayuntamientos ejercen sus funciones de servicio público de forma autónoma por medio de unidades organizativas creadas al efecto, en particular los organismos públicos municipales,<sup>3</sup> las cuales, hasta la fecha, han sido consideradas como sujetos pasivos del IVA distintos del

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

3 — El sistema polaco prevé, asimismo, otros tipos de unidades organizativas municipales y organismos estatales. Por ejemplo, las entidades municipales autónomas se caracterizan, según el ayuntamiento de Wrocław, por un mayor grado de independencia que los organismos públicos municipales.

ayuntamiento. En el presente asunto se plantea pues una cuestión de interpretación de los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 que requiere determinar cómo debe apreciarse el modo en que estas unidades organizativas, en concreto los organismos públicos municipales, ejercen sus actividades económicas.

4. La cuestión relativa a los principios de subsidiariedad y de autonomía institucional, establecidos en los artículos 5 TUE, apartado 3, y 4 TUE, apartado 2, ha sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente en la medida en que considera que la imposibilidad de registrar a los organismos públicos municipales mencionados en el asunto principal como sujetos pasivos del IVA con independencia de un ayuntamiento, puede tener consecuencias en el modelo de funcionamiento de las entidades territoriales de Polonia. Ha de examinarse, por tanto, si estas disposiciones de Derecho primario tienen a este respecto repercusiones en la interpretación de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112.

5. Como han subrayado las partes que formularon observaciones en el presente asunto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca del criterio de independencia se ha referido a la aplicación de tales disposiciones a las actividades de las personas físicas que desempeñan funciones públicas y de las entidades privadas. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente ha solicitado al Tribunal de Justicia que examine si procede aplicar del mismo modo esta jurisprudencia a los organismos de Derecho público.

## II. Marco normativo

### A. Directiva 2006/112

6. La Directiva 2006/112 ha derogado y sustituido, con efectos a partir del 1 de enero de 2007, la legislación comunitaria en vigor en materia del IVA, en particular la Sexta Directiva.<sup>4</sup>

7. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 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.»

8. A tenor del artículo 10 de la Directiva 2006/112:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.»

4 — 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Pese a las numerosas modificaciones de su redacción, las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 son, en esencia, idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. Véase en este sentido la sentencia Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 6.

9. El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva está redactado en los términos siguientes:<sup>5</sup>

«Los Estados, las regiones, las provincias, los ayuntamientos 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.»

#### B. Derecho polaco

10. El artículo 15, apartado 1, de la Ley de 11 de marzo de 2004, relativa al impuesto sobre los bienes y servicios,<sup>6</sup> transpone al Derecho polaco el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y está redactado en los términos siguientes:

«Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, unidades organizativas desprovistas de personalidad jurídica y personas físicas que realicen con carácter autónomo una actividad económica en el sentido del apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

11. El artículo 15, apartado 6, de la Ley nacional del IVA prevé que no serán considerados sujetos pasivos los organismos de Derecho público y las oficinas que los asistan en el ámbito de las funciones que les hayan sido impuestas por disposiciones legales especiales y para cuya ejecución hayan sido creadas, con excepción de las funciones que se ejerzan en virtud de contratos de Derecho privado.

### III. Asunto principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. En el sistema administrativo polaco, los ayuntamientos ejercen las funciones que tienen atribuidas en virtud de la Ley de 8 de marzo de 1990, relativa a los ayuntamientos,<sup>7</sup> con la colaboración de organismos públicos territoriales y entidades municipales autónomas.<sup>8</sup> Estas últimas, que carecen de personalidad jurídica propia, contribuyen esencialmente al cumplimiento de las funciones del ayuntamiento y no están dirigidas a desarrollar una actividad económica, la cual puede darse, a lo sumo, con motivo de la realización de otra actividad principal. Los ingresos y los gastos de estos organismos públicos municipales, incluidos los vinculados a sus actividades económicas sujetas al IVA, forman parte del presupuesto municipal. Estos organismos comprenden, entre otros, colegios y centros culturales.

5 — En lo que respecta a las divergencias entre varias versiones lingüísticas del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, así como al análisis del concepto de «demás organismos de Derecho público», véanse mis conclusiones presentadas el 25 de junio de 2015 en el asunto Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430), puntos 68 a 82.

6 — Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U., n° 54, posición 535, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley nacional del IVA».

7 — Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. de 2001, n° 142, posición 1591, versión refundida. El artículo 9, apartado 1, de esta Ley dispone que «al objeto de desempeñar sus funciones, el ayuntamiento podrá crear unidades organizativas y, asimismo, celebrar acuerdos con otros organismos, incluidas las ONG [organizaciones no gubernamentales]».

8 — La creación de organismos públicos está regulada por la Ley sobre la hacienda pública (ustawa o finansach publicznych, Dz. U. de 2013, posición 885, en su versión modificada).

13. El litigio principal, entre Gmina Wrocław (Ayuntamiento de Wrocław) y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda polaco), procede de unas solicitudes de interpretación del Derecho tributario realizadas por dicho ayuntamiento.

14. El ayuntamiento de Wrocław preguntó al Ministerio de Hacienda si un organismo público municipal puede registrarse como sujeto pasivo del IVA de forma separada del ayuntamiento para las operaciones comprendidas en el ámbito del IVA, o bien si el propio ayuntamiento debe registrarse como sujeto pasivo respecto a las operaciones realizadas por su organismo público. Según dicho ayuntamiento, estos organismos públicos municipales no cumplen el criterio de independencia para ser sujetos pasivos del IVA establecido en el artículo 15, apartados 1 y 2, de la Ley nacional del IVA y, en consecuencia, no pueden ser registrados de forma separada. Además, el registro de los organismos públicos municipales separados del municipio entrañaría ciertos inconvenientes de carácter práctico.<sup>9</sup>

15. Mediante sus dictámenes, el Ministro de Hacienda consideró que, puesto que los organismos públicos municipales, distintos de la estructura del ayuntamiento, desarrollan actividades económicas de forma independiente atendiendo a criterios objetivos y realizan con tal motivo actividades sujetas al IVA, deben ser considerados sujetos pasivos del IVA de forma separada del ayuntamiento.

16. El ayuntamiento de Wrocław interpuso recursos ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del voivodato de Wrocław) contra estos dictámenes del Ministro de Hacienda. Al desestimar este tribunal los recursos, el ayuntamiento interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

17. Mediante resolución de 30 de enero de 2013, la sala ordinaria del Naczelny Sąd Administracyjny remitió a una sala ampliada de este mismo órgano jurisdiccional la cuestión de si un organismo público municipal está sujeto al impuesto sobre los bienes y servicios. Mediante decisión de 24 de junio de 2013, por la que la sala ordinaria respondió a este órgano jurisdiccional, la sala ampliada declaró que los organismos públicos municipales objeto del citado asunto no son sujetos pasivos del IVA, puesto que, pese a la circunstancia de que tales organismos son distintos del ayuntamiento desde el punto de vista organizativo, no realizan una actividad económica de forma autónoma o independiente del ayuntamiento.

18. En cambio, según el órgano jurisdiccional remitente, no está claro en qué medida ha de aplicarse, en virtud del Derecho de la Unión, el requisito de independencia establecido en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 a los organismos de Derecho público. Además, el órgano jurisdiccional remitente duda de la conformidad de este requisito de independencia con los principios de subsidiariedad y de autonomía institucional establecidos en los artículos 5 TUE, apartado 3, y 4 TUE, apartado 2, según los cuales la estructura de las corporaciones locales y el reparto de sus competencias están comprendidos en el ámbito de competencia de los Estados miembros.

<sup>9</sup> — En la vista, el ayuntamiento de Wrocław señaló cuál es, en su opinión, la trascendencia práctica del asunto. A su juicio, si el ayuntamiento estuviera registrado como único sujeto pasivo del IVA junto con todos sus organismos públicos, sería más fácil controlar el conjunto de la recaudación del IVA, estar bien informado sobre las actividades de sus organismos públicos, aplicar una política fiscal única en el ayuntamiento y eliminar las dudas e incertidumbres acerca de la tributación de las operaciones internas del ayuntamiento. Por el contrario, si el ayuntamiento y sus organismos públicos se fragmentaran en varios sujetos pasivos del IVA, el principio de neutralidad del IVA se vería afectado. Por ejemplo, si un ayuntamiento delega una actividad de inversión a un primer organismo público que es un segundo organismo público el que desarrolla la actividad económica imponible a partir de tal inversión, no queda claro si el primer organismo público tiene derecho a las deducciones del IVA pese a que los dos organismos forman parte de la estructura organizativa del mismo ayuntamiento.

19. Por albergar dudas sobre la interpretación de los artículos 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el Naczelny Sąd Administracyjny, en su sala ordinaria, acordó, mediante decisión de 10 de diciembre de 2013, suspender el procedimiento principal y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial así redactada:

«A la luz del artículo 4, apartado 2, en relación con el artículo 5 [TUE], apartado 3 [...] ¿puede una unidad organizativa de un ayuntamiento (una autoridad pública local polaca) ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, si desempeña funciones distintas a las que le corresponden como autoridad pública en el sentido del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, aunque no cumpla el requisito del carácter independiente (autonomía) establecido en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva?»

20. Han presentado observaciones escritas el ayuntamiento de Wrocław, el Ministro de Hacienda, los Gobiernos polaco y griego, así como la Comisión Europea, todos los cuales, con excepción de Gobierno griego, estuvieron representados en la vista celebrada el 5 de mayo de 2015.

#### IV. Análisis

##### A. Observaciones preliminares

21. La cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente parte de la premisa según la cual las unidades organizativas municipales objeto del litigio principal, en particular los organismos públicos municipales, no cumplen el criterio de independencia previsto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En efecto, la Sala ampliada del órgano jurisdiccional remitente ya ha señalado este hecho en su respuesta a la sala ordinaria de dicho órgano jurisdiccional.<sup>10</sup>

22. Ha de señalarse, antes de nada, que el litigio principal sólo versa sobre organismos *públicos* municipales del ayuntamiento de Wrocław, si bien la cuestión prejudicial se refiere con carácter más general a las unidades *organizativas* municipales que no cumplen el criterio de independencia. Las unidades organizativas municipales agrupan varias clases de organismos cuyo nivel de independencia en el desempeño de sus actividades puede variar. No obstante, las presentes conclusiones versan únicamente sobre los organismos públicos municipales objeto del litigio principal.

23. La cuestión prejudicial pretende, por tanto, que se dilucide si los organismos públicos municipales controvertidos en el procedimiento principal pueden ser considerados sujetos pasivos pese a su falta de independencia en el desempeño de sus actividades. A este respecto, el Ministro de Hacienda sostiene que no cabe aplicar el criterio de independencia a los organismos de Derecho público, porque el cumplimiento de este requisito puede dar lugar a una injerencia desproporcionada en la autonomía institucional reconocida a los Estados miembros. A su juicio, el artículo 13 de la Directiva 2006/112 debe ser calificado de disposición especial con respecto al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva. Por consiguiente, el examen de la independencia no es ni necesario ni adecuado en cuanto atañe a los organismos de Derecho público.

24. Por su parte, el Gobierno polaco propuso reformular la cuestión prejudicial para examinar en primer lugar la cuestión de si los organismos públicos municipales objeto del litigio principal cumplen el criterio de independencia que les resulta aplicable. A su juicio, estos organismos satisfacen dicho criterio. Sólo con carácter subsidiario, en caso de que el Tribunal de Justicia estimase que el criterio de independencia no concurre en los organismos públicos municipales, procederá examinar la cuestión de si, con todo, pueden ser considerados sujetos pasivos en virtud del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

<sup>10</sup> — Véase el punto 17 de las presentes conclusiones.

25. Por mi parte, estimo que para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente no procede reformular la cuestión prejudicial sino, más bien, precisamente examinar si —y, en caso de respuesta afirmativa, de qué modo— la definición del concepto de «sujeto pasivo» recogida en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que comprende el criterio de independencia de la actividad económica, debe aplicarse a los organismos de Derecho público mencionados en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En mi opinión, la respuesta se encuentra en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que examinaré a continuación. Comenzaré mi análisis analizando, por un lado, la relación entre los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 y, por otro, el concepto de «sujeto pasivo» que figura en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

*B. Sobre la relación entre los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 y la definición amplia del concepto de «sujeto pasivo»*

26. En el sistema común del IVA, los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 forman parte del título III de dicha Directiva, bajo la rúbrica «Sujetos pasivos». El título III recoge las normas relativas a la sujeción al impuesto con carácter general y los casos particulares, tal como el grupo a efectos del IVA y las normas sobre las autoridades públicas. A este respecto, el citado artículo 9 es la regla general acerca de los sujetos pasivos del IVA, mientras que el artículo 13 constituye una regla de exención.<sup>11</sup>

27. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para una aplicación uniforme de la Directiva 2006/112, es necesario que el concepto de «sujeto pasivo» reciba una interpretación autónoma y uniforme.<sup>12</sup>

28. Según la definición general de este concepto, prevista en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, tienen la consideración de sujeto pasivo «*quienes* realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica».<sup>13</sup> Esta formulación tan amplia comprende a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas.

29. Además, ha de señalarse que esta definición amplia del concepto «sujeto pasivo» también puede aplicarse a una entidad carente de personalidad jurídica.<sup>14</sup> Por tanto, el hecho de que los organismos públicos municipales objeto del procedimiento principal no tengan personalidad jurídica carece de pertinencia a efectos de la posibilidad de registrarlos como sujetos pasivos distintos del ayuntamiento.

30. En cambio, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la aplicación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión.<sup>15</sup> Si se comprueba la existencia de una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, habrá de examinarse la aplicabilidad de la excepción relativa a los organismos de Derecho público prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva.<sup>16</sup>

11 — Véase, en cuanto atañe al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que se corresponde actualmente con el citado artículo 13 de la Directiva 2006/112, la sentencia Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161), apartado 18.

12 — Sentencias Comisión/Suecia (C-480/10, EU:C:2013:263), apartado 34, y Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), apartado 23.

13 — El subrayado es mío.

14 — Véase la sentencia Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), apartado 8, y las conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), punto 36. La expresión «any person», utilizada en la versión inglesa de este artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, también debería interpretarse, pues, en el sentido de que significa «any one», al igual que en otras versiones lingüísticas de este artículo (véase a este respecto Terra, B., y Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT*, IBFD 2015, vol. 1., p. 469).

15 — Véase, en este sentido, las sentencias T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381), apartado 48; Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), apartado 15; Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 28 a 30, y Comisión/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), apartados 34 y 39. Este orden de examen se ha seguido también en las sentencias Comisión/Francia (C-276/97, EU:C:2000:424); Comisión/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425), y Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426). Sin embargo, en esas sentencias no se suscitó la cuestión de la independencia de la actividad económica.

16 — Auto Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197), apartado 19.

31. En la sentencia Comisión/España,<sup>17</sup> el Tribunal de Justicia señaló, en el marco de la apreciación de un eventual incumplimiento de un Estado miembro, que es preciso examinar, en primer lugar, si las actividades en cuestión constituyen actividades económicas, *en segundo lugar*, si dichas actividades se realizan con carácter independiente y, *en tercer lugar*, si, en cualquier caso, puede aplicarse la regla de no sujeción al IVA<sup>18</sup> en relación con las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública.<sup>19</sup>

32. Así pues, el Tribunal de Justicia ya ha declarado expresamente que la apreciación del carácter independiente de la actividad económica precede a la apreciación realizada en virtud del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

33. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si esta jurisprudencia es pertinente en cuanto atañe a los organismos de Derecho público, pues el criterio de la independencia de la actividad sólo ha sido examinado por el Tribunal de Justicia, hasta la fecha, en el caso de las personas físicas que desempeñan funciones públicas.<sup>20</sup> Según el órgano jurisdiccional remitente, la independencia de la actividad no tiene que ser necesariamente examinada cuando se trata de personas jurídicas de Derecho público. No comparto esta tesis del órgano jurisdiccional remitente.

34. En efecto, de la estructura del régimen del sistema común del IVA, del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que no contiene limitaciones,<sup>21</sup> así como de la jurisprudencia antes citada, se desprende que la definición completa de sujeto pasivo recogida en el citado artículo 9 debe aplicarse de modo uniforme y coherente a toda persona.<sup>22</sup>

35. En lo que respecta a la estructura del sistema común del IVA, procede recordar que los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112 atribuyen un ámbito de aplicación muy amplio al IVA. En efecto, el legislador de la Unión ha querido limitar el ámbito de aplicación de la no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, con el fin de respetar esta regla general.<sup>23</sup>

36. Por tanto, si una persona física o jurídica no cumple los criterios enunciados en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 para poder ser considerada un sujeto pasivo, en particular el requisito de que la actividad económica se desarrolle de «un modo independiente», no es necesario comprobar si esa persona podría estar exenta del IVA en virtud del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

17 — Asunto C-154/08, EU:C:2009:695, apartado 86.

18 — El artículo pertinente en el citado asunto y el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que se corresponde con el actual artículo 13 de la Directiva 2006/112.

19 — Además, ya se ha observado este orden de examen en las sentencias Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161) y Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332). Véase también en este sentido el auto Mihal (C-456/07, EU:C:2008:293), apartados 21 y 22.

20 — Estos casos comprenden los notarios, los agentes judiciales y los registradores-liquidadores españoles. Véanse a este respecto los puntos 41 y 42 de las presentes conclusiones.

21 — Véase a este respecto el punto 28 de las presentes conclusiones. De la jurisprudencia relativa al artículo 4 de la Sexta Directiva se desprende que, habida cuenta de la finalidad de esta Directiva, que consiste, en particular, en crear un sistema común del IVA sobre la base de una definición uniforme del concepto «sujeto pasivo», esta condición debe apreciarse exclusivamente sobre la base de los criterios enunciados en el artículo 4 de dicha Directiva (véase, en ese sentido, las sentencias van Tiem [C-186/89, EU:C:1990:429, apartado 25]; BBL [C-8/03, EU:C:2004:650, apartado 37] y HE [C-25/03, EU:C:2005:241, apartado 41]). El artículo 4 de la Sexta Directiva englobaba los artículos con los que se corresponden actualmente, sobre todo, los artículos 9 y 13 de la Directiva 2006/112.

22 — Así, la calificación de sujeto pasivo no depende de la naturaleza de Derecho privado o de Derecho público de la persona que desarrolla las actividades económicas (Terra, B., y Kajus, J., *op. cit.*, p. 431).

23 — Sentencias Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 25 a 28 y 38; Comisión/Irlanda (C-554/07, EU:C:2009:464), apartados 39 a 41, y Comisión/Países Bajos (C-79/09, EU:C:2010:171), apartados 76 y 77.

37. En consecuencia, no cabe sostener, como pretende el Ministro de Hacienda, que es inútil examinar la cuestión de si los organismos de Derecho público ejercen una actividad económica con carácter independiente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, ya que el Estado tiene derecho a conferir la condición de organismo de Derecho público a determinadas entidades. En mi opinión, la condición de organismo de Derecho público de una entidad carece de pertinencia a este respecto, si dicho organismo no realiza, en cualquier caso, una actividad económica con carácter independiente.

38. No obstante, las partes que presentaron observaciones expresaron dudas acerca de si este criterio de independencia de las actividades debe aplicarse a los organismos de Derecho público *del mismo modo* que a los operadores privados. Así pues, conviene examinar a continuación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en torno a este criterio y su aplicación a los organismos de Derecho público.

*C. Sobre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia de las actividades económicas en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y sobre su aplicación a las actividades económicas de los organismos de Derecho público*

39. El requisito de que la actividad económica sea realizada con carácter independiente, previsto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se define de una forma negativa en el artículo 10 de dicha Directiva. Según el artículo 10, la actividad no es realizada con carácter independiente, y no da lugar a la recaudación del IVA, cuando existe entre una persona y su empresario una relación de subordinación comparable a la establecida en un contrato de trabajo. Esta disposición cita tres criterios relativos a la relación de subordinación, que se refieren a la existencia de una situación de dependencia en las condiciones laborales y de retribución, así como en materia de responsabilidad.<sup>24</sup>

40. Mediante la aplicación de estos criterios, el Tribunal de Justicia ha formulado indicaciones que deben tenerse en cuenta para apreciar la independencia de una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Los criterios que han de tenerse en cuenta, enumerados en particular en la sentencia van der Steen,<sup>25</sup> comprenden la realización de actividades por una persona en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, y el hecho de que soporte el riesgo económico vinculado al desarrollo de sus actividades.<sup>26</sup>

41. Para comprobar la independencia de la actividad, el Tribunal de Justicia ha tomado en consideración la inexistencia de todo vínculo de subordinación jerárquica respecto a la autoridad pública de los operadores no integrados en la administración pública, así como la circunstancia de que actúen por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad, que organicen libremente las modalidades de ejecución de su trabajo y que percibieran ellos mismos los emolumentos que constituyen sus ingresos.<sup>27</sup>

24 — Conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), punto 39.

25 — Asunto C-355/06, EU:C:2007:615.

26 — Sentencia van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615), apartados 21 a 25. Respecto a estos mismos criterios, véase también la sentencia Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), apartado 18.

27 — Sentencia Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161), apartado 14, y conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), punto 40. El Tribunal de Justicia se ha decantado por esta misma interpretación en lo relativo a los agentes judiciales en el auto Mihal (C-456/07, EU:C:2007:673), apartado 21.

42. Según el Tribunal de Justicia, constituyen también indicios de la independencia de la actividad económica el hecho de que los operadores se procuren y organicen ellos mismos de forma autónoma, dentro de los límites establecidos por la ley, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades, así como el hecho de que soporten la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales que establezcan en el ejercicio de su actividad y la responsabilidad por los perjuicios causados a terceros cuando no actúan como delegados del poder público.<sup>28</sup>

43. El requisito relativo al riesgo económico ha sido abordado en la sentencia FCE Bank,<sup>29</sup> en la cual se declaró que una sucursal bancaria no era autónoma como banco puesto que, al no disponer de un capital de dotación, no soportaba ella los riesgos económicos derivados del ejercicio de sus actividades. Por tanto, no podía tener la consideración del sujeto pasivo del IVA.<sup>30</sup>

44. Ha de recordarse que la aplicación del concepto de sujeto pasivo debe ser uniforme y coherente.<sup>31</sup> Se trata, a fin de cuentas, en cuanto atañe al requisito de independencia, de una cuestión relativa a la *forma de realizar las actividades económicas*, y de ninguna otra cosa. Ciertamente, la jurisprudencia antes citada, que establece criterios de apreciación relativos a la independencia de la actividad económica, versa únicamente sobre personas físicas que desempeñan funciones públicas, así como sobre personas jurídicas de Derecho privado. Ahora bien, a mi juicio, nada indica que estos mismos criterios de apreciación no sean igualmente aplicables a las actividades económicas ejercidas por organismos de Derecho público mencionados en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En efecto, si estos criterios pueden aplicarse en particular a las entidades privadas, cuyas estructuras internas y prácticas comerciales pueden ser a menudo más variadas y complejas que las de los organismos de Derecho público, me parece que estos criterios deben aplicarse a los organismos de Derecho público del mismo modo. A este respecto, la especificidad de los organismos de Derecho público afecta más bien a sus actividades ejercidas en cuanto autoridad pública, que se tienen en cuenta de forma separada por la regla de exención establecida en el artículo 13 de la Directiva 2006/112.

45. El Gobierno polaco ha alegado que no puede acogerse el criterio relativo al riesgo económico respecto a los organismos de Derecho público, pues el ayuntamiento o sus organismos públicos no pueden estar sujetos a un procedimiento de insolvencia. Así, a su juicio, los organismos de Derecho público no se exponen a riesgos económicos comparables a los que asumen los organismos privados que ejercen actividades económicas.<sup>32</sup> Según este Gobierno, aplicar el criterio de independencia a los organismos de Derecho público del mismo modo que a las entidades privadas tendría como consecuencia que ni los organismos públicos ni los propios ayuntamientos cumplirían los requisitos para ser considerados como «sujetos pasivos» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

28 — Sentencia Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), apartados 11 a 15. Véase también en este sentido la sentencia Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695), apartados 103 a 106, en lo que respecta a los registradores-liquidadores.

29 — Asunto C-210/04, EU:C:2006:196.

30 — Sentencia FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), apartados 35 a 37. En las conclusiones presentadas en ese mismo asunto, el Abogado General Léger señaló además que esta sucursal no desarrollaba actividades por cuenta propia (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2005:582), punto 46.

31 — Véase el punto 34 de las presentes conclusiones.

32 — Ha de señalarse, en cuanto atañe a las ayudas de Estado, que puede tener la consideración de ayuda de Estado ilegal una garantía implícita e ilimitada del Estado en favor de una empresa que no puede ser objeto de procedimientos de concurso de acreedores y de liquidación (véase, en este sentido, la sentencia Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartados 97 y 98). No obstante, esta afirmación carece de pertinencia a efectos de la interpretación de la Directiva 2006/112, pues los objetivos de la normativa relativa al IVA se distinguen de los que se aplican en otros ámbitos del Derecho de la Unión como las ayudas de Estado o los contratos públicos. Véase, en este sentido, mi análisis relativo a la interpretación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en mis conclusiones presentadas el 25 de junio de 2015 en el asunto Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430), puntos 61 a 65.

46. A mi juicio, la existencia de un riesgo económico debe entenderse de un modo más amplio del modo en que pretende hacerlo el Gobierno polaco. En efecto, la realización del riesgo económico puede adoptar formas distintas pero, en mi opinión, la persona que soporta el riesgo debe disponer de algún modo de un patrimonio que se arriesgue a perder. Por ejemplo, para una entidad de crédito, el riesgo económico lo puede constituir el hecho de que un cliente no devuelva un préstamo.<sup>33</sup> La constatación de que un operador soporta el riesgo económico de su actividad puede derivarse asimismo del hecho de que el beneficio que obtiene de su actividad no depende únicamente de los importes vinculados a ella, sino también de los gastos asociados a la organización de los recursos humanos y materiales de la actividad, entre otros elementos.<sup>34</sup>

47. Es más, la Directiva 2006/112 se basa en la idea de que los organismos de Derecho público mencionados en su artículo 13, apartado 1, como el Estado y los ayuntamientos, pueden ser sujetos pasivos del IVA respecto a las actividades que realizan en una condición distinta de la de autoridad pública. Pueden ser sujetos pasivos del IVA incluso por las actividades que realizan en cuanto autoridades públicas, «en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia».<sup>35</sup> Así, el hecho de que una entidad no pueda ser objeto de un procedimiento de insolvencia no es un criterio determinante para determinar su condición de sujeto pasivo del IVA en virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

48. A mi juicio, la naturaleza independiente de las actividades económicas de una entidad, desde el punto de vista de los riesgos, no depende tanto de la cuestión de si dicha entidad soporta un riesgo económico derivado de sus actividades, como de la cuestión de si es en realidad otra entidad la que soporta en su patrimonio un riesgo asociado a las actividades económicas de la primera entidad, en lugar de ésta.<sup>36</sup>

49. En conclusión, el hecho de que una entidad soporte el riesgo económico es uno de los elementos que han de tenerse en cuenta en la apreciación del modo en que dicha entidad realiza sus actividades económicas. Los demás elementos que pueden tenerse en cuenta, mencionados en la jurisprudencia, son sobre todo la realización de una actividad por una entidad en su nombre y por cuenta propia, la existencia de un patrimonio propio, la libre organización de las modalidades de ejecución del trabajo, los recursos humanos y materiales y el hecho de que la entidad soporte la responsabilidad contractual y la responsabilidad de los perjuicios causados a terceros. La apreciación de la naturaleza independiente de una entidad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, debe realizarse caso por caso, teniendo en cuenta todos los factores del asunto.

33 — Sentencia FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), apartado 36.

34 — En la sentencia Ayuntamiento de Sevilla, los recaudadores soportaban el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtenían de ella dependía no solamente del importe de los tributos recaudados, sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (sentencia Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, apartado 13). En la sentencia Comisión/España, el Tribunal de Justicia declaró que los registradores-liquidadores sobre los que versaba dicho asunto soportaban el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que obtenían de ella dependía del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, de la eficacia de los registradores-liquidadores e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador (sentencia Comisión/España, C-154/08, EU:C:2009:695, apartado 107).

35 — En virtud del artículo 13, apartado [1], párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.

36 — Por ejemplo, una escuela de primaria cuya piscina es utilizada por el público por las tardes y los fines de semana puede estar expuesta, ciertamente, a las consecuencias económicas negativas derivadas de esta actividad económica, tales como un desequilibrio entre los gastos e ingresos, pero es, a fin de cuentas, el ayuntamiento el que soporta este riesgo económico, ya que tiene que financiar las eventuales pérdidas generadas por esta actividad.

D. *Sobre los principios de subsidiariedad y de autonomía institucional, establecidos en los artículos 5 TUE, apartado 3, y 4 TUE, apartado 2*

50. Por último, ha de subrayarse que la independencia mencionada en el artículo 9 de la Directiva 2006/112 se aprecia en relación con la *realización de actividades económicas*. La cuestión no consiste en saber si un organismo de Derecho público es independiente o autónomo en el seno de la estructura de las entidades territoriales de un Estado miembro o cuál es su estatuto en el Derecho administrativo interno. Por tanto, la autonomía institucional de los Estados miembros, en el sentido del artículo 4 TUE, apartado 2, no queda afectada en modo alguno por las observaciones que preceden.

51. El Gobierno griego ha considerado que la confusión a este respecto en el presente asunto se deriva de las divergencias lingüísticas en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente. A su juicio, las versiones en lenguas francesa e inglesa utilizan la expresión «d'une façon *indépendante*» (en inglés «independently»), mientras la versión polaca emplea la expresión «de un modo *autónomo*» («samodzielnie» en polaco).<sup>37</sup> Procede observar que la expresión «d'une façon *indépendante*» [«con carácter independiente»] también es utilizada en varios idiomas.<sup>38</sup>

52. En cuanto a las divergencias lingüísticas, según reiterada jurisprudencia la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición ni se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Las disposiciones del Derecho de la Unión deben, en efecto, interpretarse y aplicarse de manera uniforme, a la luz de las versiones establecidas en todas las lenguas de la Unión Europea. En caso de divergencia entre versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión, la disposición de que se trate debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra.<sup>39</sup>

53. De lo anterior resulta que la formulación utilizada en la versión polaca no puede utilizarse por sí sola para interpretar el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En este sentido, ya he recordado, en los puntos 40 a 43 de las presentes conclusiones, la interpretación jurisprudencial del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En cualquier caso, me parece difícil percibir la diferencia entre una actividad realizada «con carácter independiente» y una actividad realizada «de un modo autónomo» a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a este criterio. Por otro lado, ha de recordarse que el litigio no se refiere al carácter independiente o autónomo de la entidad en cuestión, sino al modo en que desarrolla su actividad.

54. Asimismo es preciso recordar que los criterios de sujeción al IVA, que se derivan del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, son de índole objetiva y han de ser respetados. En efecto, un Estado miembro no puede modificar el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112 por medio de disposiciones internas en materia de organización municipal.

55. Como ha señalado también la Comisión, los Estados miembros pueden organizar libremente la estructura y las actividades de sus organismos de Derecho público, entre otros modos, utilizando su estructura interna respecto a las normas del IVA. Las decisiones de un Estado miembro relativas a las estructuras organizativas de los organismos de Derecho público pueden tener diferentes consecuencias

37 — Esta expresión polaca puede traducirse también por «solo».

38 — En particular, las versiones danesa, alemana, española, italiana, maltesa, neerlandesa, portuguesa, rumana, finesa y sueca.

39 — Véase, en particular, la sentencia Ivansson y otros (C-307/13, EU:C:2014:2058), apartado 40.

a nivel del IVA, sin por ello limitar la libertad de que disfruta este Estado miembro en sus decisiones. No obstante, si bien los Estados miembros disfrutaban de la libertad de decisión mencionada en el artículo 4 TUE, apartado 2, las consecuencias de determinadas decisiones vienen predeterminadas, en cambio, por el Derecho de la Unión.<sup>40</sup>

56. Asimismo, es preciso subrayar, como ha indicado la propia República de Polonia, que los organismos de Derecho público no están llamados en principio a realizar actividades económicas en una condición distinta que la de la autoridad pública. La eventual actividad económica ejercida por los organismos de Derecho público es accesoria y a menudo está vinculada al cumplimiento de funciones de servicio público. La sujeción al IVA de los organismos de Derecho público respecto a las actividades económicas que realicen en una condición distinta de la de la autoridad pública es solamente un elemento que los Estados miembros pueden tener en cuenta al definir la estructura organizativa de su administración.

57. Se deduce claramente del tenor del considerando 65 de la Directiva 2006/112<sup>41</sup> que el legislador de la Unión no tuvo en cuenta el principio de subsidiariedad al redactar tal Directiva.

58. Conviene recordar que, en el procedimiento principal, la sala ampliada del Naczelny Sąd Administracyjny parece haber apreciado ya el carácter independiente de las actividades de los organismos públicos municipales mencionados en la petición de decisión prejudicial. Habida cuenta de la índole del análisis que ha de realizarse y la necesidad de conocer las peculiaridades del sistema de la administración local polaco, es, efectivamente, el órgano jurisdiccional nacional quien está en mejores condiciones para apreciar, a la luz de los criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia,<sup>42</sup> si organismos públicos municipales que son objeto del procedimiento principal realizan sus actividades con carácter independiente. Al no disponer el Tribunal de Justicia de toda la información necesaria acerca de la administración local polaca para poder efectuar tal apreciación, le corresponde hacerlo al órgano jurisdiccional remitente.

#### *E. Sobre la solicitud dirigida a obtener una limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia*

59. El Gobierno polaco, invocando un riesgo de repercusiones económicas graves, ha solicitado la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia si éste declarase que los organismos públicos no pueden ser considerados sujetos pasivos del IVA distintos. Según este Gobierno, en efecto, tal posición afectaría de forma significativa al modelo de funcionamiento del gobierno local existente en Polonia, lo cual podría tener consecuencias negativas en el conjunto del sector de las finanzas públicas en Polonia. Además, la República de Polonia consideró de buena fe, y considera todavía, que los organismos públicos pueden ser calificados de sujetos pasivos del IVA.

40 — Véase también, en este sentido, la sentencia Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695), apartados 120 a 123. Según esta sentencia, nada en el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro o regiones de un Estado miembro decidan, de conformidad con la normativa que les es aplicable, recurrir a entidades, como los registradores-liquidadores de que se trata en el caso del citado asunto, para recaudar y liquidar impuestos, como los impuestos sobre sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales, que son indiscutiblemente competencia de los Estados miembros. Sin embargo, no se deduce de ello que un Estado miembro sea libre de no sujetar al IVA los servicios prestados por dichos registradores si resulta que se prestan como una actividad económica independiente.

41 — Según el considerando 65, «dado que, por las razones antedichas, los objetivos de la presente Directiva no pueden ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros y que su realización es más fácil a escala comunitaria, la Comunidad puede tomar medidas de acuerdo con el principio de subsidiariedad consagrado en el artículo 5 del Tratado. De conformidad con el principio de proporcionalidad enunciado en dicho artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dichos objetivos».

42 — A este respecto, comparto el análisis de Gobierno polaco según el cual el órgano jurisdiccional remitente ha incurrido en un error al declarar, al igual que afirmó dicho Gobierno, que la cuestión del ejercicio independiente de la actividad económica debe examinarse únicamente sobre la base del Derecho polaco.

60. Es oportuno hacer constar que el Gobierno polaco admitió en la vista que el impacto de tal solución en el modelo de funcionamiento del gobierno local se produciría más bien en el futuro. Los efectos retroactivos de la sentencia se derivan únicamente de la necesidad de recalcular los impuestos ya recaudados durante los cinco ejercicios anteriores.<sup>43</sup>

61. En este contexto, debe recordarse que el IVA es un impuesto sobre el consumo que grava el gasto o el consumo final de bienes o servicios por personas físicas o jurídicas. En teoría, el IVA debería conducir a una imposición única en la medida en que la carga fiscal que grava un bien o servicio debe corresponderse exactamente con el IVA calculado sobre el precio de venta exigido al consumidor, cualquiera que sea el número de operaciones producidas en el proceso anterior a la fase de imposición. Así, el IVA que grava los servicios prestados al público por organismos públicos municipales no debería depender de las modalidades de registro del ayuntamiento como sujeto pasivo del IVA, a saber, del hecho de que esté registrado con sus organismos públicos como un sujeto único o bien que los organismos públicos estén, al contrario, registrados de forma separada.

62. No obstante, como ya indicó el ayuntamiento de Wrocław en la vista, en el estado actual del Derecho de la Unión, el sistema del IVA contiene muchos elementos que reducen la neutralidad fiscal perfecta, tales como la facultad de los Estados miembros de eximir del IVA las actividades económicas de pequeñas empresas.<sup>44</sup> Así, la respuesta a la cuestión prejudicial no carece de pertinencia a nivel práctico.

63. Sin embargo, sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves.<sup>45</sup>

64. Más específicamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas, en particular, al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión.<sup>46</sup>

65. A mi juicio, los elementos aducidos por el Gobierno polaco no reúnen tales criterios. En efecto, el Gobierno polaco no ha estado en modo alguno en condiciones de evaluar el alcance de las eventuales repercusiones económicas. Ha de recordarse que el presente asunto versa únicamente sobre los organismos públicos municipales mencionados en el asunto principal y sobre la posibilidad de

43 — A este respecto, el ayuntamiento de Wrocław afirmó en la vista que varios ayuntamientos de Polonia protegen ya desde hace tiempo sus intereses solicitando dictámenes, a saber, interpretaciones fiscales definitivas al Ministerio de Hacienda. Así, estos ayuntamientos podían elegir ya rectificar con carácter retroactivo sus declaraciones tributarias, ya acogerse a la protección conferida por los dictámenes. El ayuntamiento de Wrocław también ha afirmado que, a nivel organizativo, está en condiciones de establecer una declaración centralizada del IVA.

44 — Además, como ya observé en mis conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753), punto 45, en cuanto atañe a los grupos a efectos del IVA, el registro como sujeto pasivo único de entidades vinculadas económicamente puede generar ventajas de tesorería a nivel del conjunto, al no haber un IVA que grave las operaciones internas entre dichas entidades.

45 — Sentencias Schulz y Egbringhoff (C-359/11 y C-400/11, EU:C:2014:2317), apartado 57 y jurisprudencia citada, y Balazs y Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 y C-432/13, EU:C:2015:26), apartado 50 y jurisprudencia citada.

46 — Sentencias Schulz y Egbringhoff (C-359/11 y C-400/11, EU:C:2014:2317), apartado 58 y jurisprudencia citada, y Balazs y Casa Județeană de Pensii Cluj (C-401/13 y C-432/13, EU:C:2015:26), apartado 51 y jurisprudencia citada.

determinar si sus actividades son realizadas con carácter independiente. En cualquier caso, la cuestión de las eventuales consecuencias de la sentencia que dicte el Tribunal de Justicia, también para los organismos públicos estatales y las entidades municipales autónomas mencionados en el debate entre las partes, debe regirse por el Derecho nacional.

66. Sobre la base de cuanto precede, estimo que no procede limitar en el tiempo los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto.

## **V. Conclusión**

67. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia) del modo siguiente:

«El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una unidad organizativa municipal sólo puede ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido si realiza sus actividades económicas con carácter independiente en el sentido de dicho artículo. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de los criterios enunciados por el Tribunal de Justicia, si los organismos públicos municipales objeto del litigio principal realizan sus actividades económicas con carácter independiente.»