

PRESTACIONES DE SERVICIOS SUJETAS A TASAS MUNICIPALES E IVA: LA STJUE DE 13 DE JULIO 2023, C-344/22, EN EL ASUNTO *GEMEINDE A*

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

(España)

Resumen

La sentencia del TJUE analiza el concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso realizada por entes públicos a los efectos del IVA y su conexión con la exacción de «tasas» municipales en Alemania.

El Tribunal de Justicia analiza si la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio alemán constituye una actividad de prestación de servicios a los efectos del art. 2.1.c) de la Directiva del IVA. Y si en el caso de que ello sea así, concurre también el elemento referido a la prestación de tales servicios «a título oneroso», en el sentido del referido precepto de la Directiva del IVA.

El TJUE no tuvo dificultad a la hora de establecer que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Sin embargo, rechazó que tal prestación de servicios se realizara «a título oneroso» a los efectos del IVA, a partir de la verificación de la falta de cumplimiento de los elementos que configuran las prestaciones onerosas en este contexto de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.

Palabras clave

IVA; Entes públicos; Sujeto pasivo; Prestación de servicios a título oneroso; Tasas municipales

Abstract

The judgment of the CJEU analyses the concept of supply of services for consideration by public authorities for VAT purposes and its connection with the levying of municipal «taxes» in Germany.

The Court examines whether the provision of «spa facilities» by a German municipality constitutes a supply of services within the meaning of Article 2(1)(c) of the VAT Directive. And whether, if that is the case, the element of supplying such services «for consideration» within the meaning of that provision of the VAT Directive is also present.

The CJEU had no difficulty in establishing that the provision of «spa facilities» by a municipality, which collects a «spa tax» of a specified amount for each day of stay, under a municipal statute, from visitors staying in the municipality, where those facilities are freely accessible to all, constitutes a 'supply of services' within the meaning of Article 2(1)(c) of the VAT Directive.

However, it rejected that such a supply of services was 'for consideration' for VAT purposes, on the basis of the verification of the lack of compliance with the elements constituting supplies for consideration in this context in accordance with the case-law of the CJEU.

Keywords

VAT; Public bodies-taxpayer; Provision of services for consideration-municipal/local taxes & fees

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La sentencia del TJUE, de 13 de julio 2023, resuelve una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el *Bundesfinanzhof* (BFH, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), en el marco de una controversia fiscal entre «Gemeinde A» y «Finanzamt».

La referida petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

Tal petición se presentó en el contexto de un litigio entre «Gemeinde A» («municipio A», Alemania) y la Finanzamt (Oficina Tributaria, Alemania), en relación con el derecho del referido municipio a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado en relación con determinadas actividades realizadas por «Gemeinde A».

La controversia versa básicamente sobre la deducibilidad del IVA soportado por «Gemeinde A» en relación con la puesta a disposición de instalaciones termal por tal municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos (vid infra).

El TJUE consideró que tal actividad realizada por el municipio A –aunque gestionada a través de concesión administrativa– constituía una prestación de servicios a los efectos del IVA, pero no se apreció la concurrencia del requisito de su realización «a título oneroso» a los efectos del art. 3.2.1.c) de la Directiva del IVA, lo cual afecta negativamente a la deducción del IVA objeto de la controversia.

2. Supuesto de hecho

La referida controversia entre el municipio alemán A y la Oficina tributaria de tal Estado miembro en relación con la aplicación de la deducibilidad del IVA por parte del primero se produjo en un determinado contexto fáctico que pasamos a exponer siguiendo el relato recogido en la sentencia comentada.

La demandante en el litigio principal (Gemeinde A) es un municipio con un centro termal autorizado por el Estado alemán. El establecimiento termal de la demandante se gestiona, en virtud de la normativa municipal, como sociedad privada municipal y constituye, a la luz de las disposiciones aplicables en materia del impuesto sobre sociedades, una empresa de naturaleza mercantil.

En este concepto, la demandante en el litigio principal recauda una «tasa termal», con arreglo al artículo 4 de la GemO (ley de régimen municipal de Baden-

Württemberg), en relación con el estatuto a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Impuestos Locales de Baden-Württemberg (en lo sucesivo, «estatuto municipal»), para cubrir los gastos que le ocasionan la construcción y el mantenimiento de las instalaciones destinadas al cuidado de la salud y el esparcimiento, así como las actividades organizadas a tal efecto.

Están sujetas a la tasa termal, en primer lugar, las personas no residentes que se alojen en el municipio y a las que se ofrece la posibilidad de utilizar estas instalaciones y de participar en dichas actividades; en segundo lugar, los residentes del municipio que tengan el centro de sus intereses personales en otro municipio, y, en tercer lugar, las personas no residentes del municipio que se alojen en el municipio por motivos profesionales para participar en congresos u otras actividades (en lo sucesivo, conjuntamente, «deudores de la tasa termal»). En cambio, la tasa termal no se recauda de los visitantes de un día ni de los no residentes o de los residentes que trabajan o reciben una formación en el municipio.

La tasa termal se fija, para las personas no residentes, en un importe determinado por día de estancia y, para las personas residentes sujetas a ella, en una cantidad a tanto alzado anual independiente de la duración, de la frecuencia y de la temporada de su estancia.

En la petición de decisión prejudicial se indica que quien ofrezca alojamiento a personas, explote un *camping* o ponga su vivienda a disposición de personas no residentes como vivienda vacacional a título oneroso deberá notificar tanto la entrada como la salida de esas personas dentro de los tres días siguientes a su llegada y salida. Asimismo, los operadores turísticos estarán obligados a presentar una declaración a efectos de la tasa termal cuando esa tasa esté incluida en la contraprestación que perciban del viajero.

La demandante en el litigio principal financió, gracias a los ingresos procedentes de la recaudación de esa tasa durante los años comprendidos entre 2009 y 2012 (en lo sucesivo, «años controvertidos»), la construcción, el mantenimiento y la renovación, en particular, del parque termal, del balneario y de senderos (en lo sucesivo, conjuntamente, «instalaciones termales»). Estas instalaciones son de libre acceso para todos y no se exige ninguna tarjeta termal para entrar en ellas.

Al considerar, en sus declaraciones del IVA correspondientes a los «años controvertidos», que la tasa termal constituía la retribución de una actividad sujeta al IVA, a saber, la explotación de un establecimiento termal, la demandante en el litigio principal solicitó la deducción del IVA pagado por todas las prestaciones que le habían sido proporcionadas y que estaban relacionadas con el turismo.

En el marco de una inspección tributaria efectuada sobre el terreno por la demandada en el litigio principal (Finanzamt u oficina tributaria alemana), el inspector tributario excluyó, en particular, las cuotas del IVA soportado que no guardaban relación con la explotación del establecimiento termal y tuvo en cuenta las cuotas del IVA soportado relativas al balneario únicamente en la medida en que este se había arrendado. El 20 de marzo de 2015, la oficina tri-

butaria alemana practicó liquidaciones complementarias del IVA de conformidad con esas apreciaciones.

A raíz de la resolución desestimatoria del recurso administrativo presentado por la demandante en el litigio principal, ésta interpuso recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania). Este órgano jurisdiccional desestimó el recurso en 2018, por considerar, en esencia, que la demandante en el litigio principal no había actuado como empresaria durante el ejercicio de la actividad que había dado lugar al cobro de la tasa termal. Señaló que, dado que la explotación de las instalaciones termales como contraprestación de una tasa termal no constituía una actividad ejercida como empresario, las operaciones declaradas en relación con la recaudación de esa tasa no podían estar sujetas al IVA y que, por consiguiente, debía denegarse la deducción del IVA soportado inicialmente concedida por la demandada en el litigio principal. No obstante, recordó la prohibición de fijar el tributo de manera desfavorable (*reformatio in peius*) respecto de la demandante.

La demandante en el litigio principal (Gemeinde A) interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el *Bundesfinanzhof* (BFH, Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

En primer lugar, el BFH se preguntó si debe o no concluirse que en este caso se han realizado prestaciones de servicios a título oneroso, precisando que se inclina por una respuesta negativa. Considera que las instalaciones termales también pueden ser utilizadas de manera gratuita por personas que no están sujetas a la tasa termal. Desde este punto de vista, el destinatario de la prestación recibida como contrapartida de la tasa termal no es identificable, puesto que el sujeto pasivo de esa tasa no ha recibido, en relación con el público que pueda utilizar también esas instalaciones gratuitamente, ningún provecho concreto que pueda ser objeto de consumo y que vaya más allá del provecho obtenido por ese público. Sin embargo, el BFH albergaba dudas sobre si la relación jurídica entre la demandante en el litigio principal y los huéspedes debe considerarse aisladamente.

En segundo lugar, el BFH albergaba dudas sobre la existencia de «distorsiones significativas de la competencia», en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA; en particular, el Tribunal Supremo alemán dudaba de si el examen debería referirse no solo al término municipal de la demandante en el litigio principal, sino también a los municipios vecinos, al Estado federado de Baden-Württemberg (Alemania) o al territorio federal de Alemania.

En tales circunstancias, el BFH planteó al Tribunal de Justicia 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 se alojen en el término municipal (huéspedes) una tasa termal por la utilización de instalaciones termales (por ejemplo, un parque termal, balneario, senderos), 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 [del IVA], al poner a disposición de los huéspedes las instalaciones termales a cambio de una tasa termal, aunque dichas instalaciones estén, de por sí, dispo-

nibles libremente para cualquier persona (por ejemplo, para los habitantes del municipio no sujetos a la tasa termal y otras personas no sujetas a esta tasa)?

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 [del IVA], ¿el único mercado de referencia desde el punto de vista territorial es el término municipal?»

3. Fundamentos de Derecho

El TJUE resolvió la cuestión prejudicial planteada por el BFH alemán respondiendo únicamente a la primera cuestión planteada por el referido órgano jurisdiccional remitente.

El concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso y su conexión con la exacción de una «tasa singular»

La primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere, tal y como hemos visto, al concepto de «actividad económica», y en tal sentido el TJUE procedió a recordar que, según el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. También puso de relieve cómo, con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, primera frase, 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.

A este respecto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia, con arreglo a la cual una actividad únicamente podrá calificarse de actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cuando se corresponda con alguna de las operaciones a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA (STJUE de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 32 y jurisprudencia citada).

De acuerdo con esta jurisprudencia –continúa el TJUE– para discernir si la puesta a disposición de instalaciones termales en las condiciones controvertidas en el asunto principal constituye una «actividad económica» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y, por consiguiente, si Gemeinde A tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de esta misma Directiva, se ha de acreditar de entrada, si, en el contexto de esa puesta a disposición, ha efectuado una operación de prestación de servicios realizada a título oneroso, contemplada en el artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (STJUE de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 22).

El TJUE considera que los datos aportados por el BFH en su petición de decisión prejudicial permiten considerar que sí existe una «prestación de servicios», lo cual conduce a determinar si también puede considerarse que Gemeinde A la realiza «a título oneroso», tal como exige el artículo 2, apartado 1, letra c), de la misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 23).

El Tribunal de Justicia, a partir de lo expuesto, consideró que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Una vez establecida la concurrencia de una «prestación de servicios» en el caso de autos, el TJUE analizó la presencia del requisito del «carácter oneroso» de la prestación de servicios, partiendo de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que establece que estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

A este respecto, el Tribunal de Justicia trajo a colación su jurisprudencia *ad hoc*, poniendo de relieve cómo una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (STJUE de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Llevada al caso de autos esta doctrina, el TJUE terminó declarando que no parece que exista una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas entre, por una parte, un municipio que, en virtud de un estatuto municipal, recauda de los visitantes que se alojan en el término municipal una tasa termal de un determinado importe por día de estancia y, por otra parte, esos visitantes, que tienen derecho a utilizar las instalaciones termales puestas a disposición por ese municipio, las cuales son de libre acceso para todos, incluidas las personas que no están sujetas a esa tasa.

De esta forma, el Tribunal de Justicia rechaza la concurrencia del referido requisito del art.2.1.c) de la Directiva del IVA, en la medida en que no puede considerarse que la retribución percibida por el municipio (la tasa termal), resulte de la prestación de un servicio, a saber, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo.

El TJUE recordó a estos efectos que, de acuerdo con su jurisprudencia, existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, a saber, cuando una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (STJUE de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada).

Sin embargo, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia observa que la obligación de pagar la tasa termal se impone a los deudores de esa tasa en virtud del estatuto municipal, que determina igualmente el importe de dicha tasa (vid la STJUE de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, apartado 28). La obligación de pagar la tasa termal, observa el TJUE, no está vinculada a la utilización, por las personas sujetas a dicha obligación, de las instalaciones termales puestas a disposición por el municipio, sino a la estancia en el término municipal, cualesquiera que sean los motivos que la justifican. Así, están obligados a abonar dicha tasa los visitantes que se alojen en el municipio, incluso si lo hacen por otros motivos, como visitar a familiares o conocidos que vivan allí, y no tengan intención de utilizar las instalaciones termales (véase la STJUE de 22 de junio de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 25 y 26).

A mayor abundamiento, el Tribunal de Justicia destaca cómo, si bien los deudores de la tasa termal tienen la posibilidad de utilizar las instalaciones termales, tales instalaciones son de acceso libre y gratuito para cualquier persona (incluidos los residentes o los visitantes de un día), con independencia de que esté o no obligada a pagar la tasa termal. De esta forma, los deudores de la tasa termal no se benefician de otras ventajas distintas de aquellas de las que disfrutaban las personas que utilizan esas instalaciones termales y que no están sujetas a la misma tasa.

A la vista de todas las circunstancias y razonamientos expuestos, el TJUE declaró que procedía responder a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse de forma tal no constituye una «prestación de servicios a título oneroso», a efectos de esa disposición, la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando la obligación de abonar esa tasa no está vinculada a la utilización de esas instalaciones, sino a la estancia en el término municipal, y dichas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos.

El TJUE no procedió a entrar a analizar la segunda cuestión prejudicial planteada por el BFH, considerando cómo éste indicó que ésta sólo tenía sentido si la respuesta a la primera cuestión tenía carácter afirmativo, lo cual no aconteció.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia del TJUE en el asunto *Gemeinde A*, resulta de interés a los efectos de conectar la regulación del IVA con la aplicación de tasas cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios por parte de entes públicos, de manera que, en determinadas circunstancias, pueden llegar a concurrir las condiciones para la aplicación de las disposiciones del IVA en relación con las mismas.

El TJUE en la sentencia *Gemeinde A* no se dedica a analizar de forma exhaustiva la cuestión relativa a los casos donde los entes públicos operan como sujetos pasivos del IVA, por más que el municipio alemán al que se refiere la sentencia gestionaba las instalaciones termales a través de una sociedad privada municipal sujeta al impuesto sobre sociedades. El pronunciamiento del Tribunal

de Justicia básicamente analiza en este contexto una situación concreta a la luz de la cuestión prejudicial planteada por el BFH alemán alrededor de la cuestión sobre de si la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio alemán constituye una actividad de prestación de servicios a los efectos del art. 2.1.c) de la Directiva del IVA. Y si en el caso de que ello sea así, concurre también el elemento referido a la prestación de tales servicios «a título oneroso», en el sentido del referido precepto de la Directiva del IVA.

Lógicamente, la respuesta a tales cuestiones tiene que ver con la «naturaleza» de la actividad realizada por el referido municipio alemán y su condición de sujeto pasivo a los efectos del IVA; de esta forma, la eventual actuación del municipio como sujeto pasivo está estrechamente conectada con la cuestión sobre el derecho a deducir el IVA soportado en relación con las actividades sujetas y no exentas que lleven a cabo los referidos sujetos pasivos del IVA en el curso de su actividad económica.

El TJUE no tuvo dificultad para dictaminar que la puesta a disposición de instalaciones termales por un municipio, que percibe una tasa termal por un importe determinado por cada día de estancia, en virtud de un estatuto municipal, de los visitantes que se alojan en el municipio, cuando esas instalaciones son de acceso libre y gratuito para todos, constituye una «prestación de servicios realizada a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

Sin embargo, rechazó que tal prestación de servicios se realizara «a título oneroso» a los efectos del IVA, a partir de la verificación de la falta de cumplimiento de los elementos que configuran las prestaciones onerosas en este contexto.

El Tribunal de Justicia puso de relieve cómo una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (STJUE de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Tal vinculación directa entre prestación de servicios y contraprestación no concurre en el caso de autos, toda vez no se aprecia una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas entre, por una parte, un municipio que, en virtud de un estatuto municipal, recauda de los visitantes que se alojan en el término municipal una tasa termal de un determinado importe por día de estancia y, por otra parte, esos visitantes, que tienen derecho a utilizar las instalaciones termales puestas a disposición por ese municipio, las cuales son de libre acceso para todos, incluidas las personas que no están sujetas a esa tasa.

El pronunciamiento del Tribunal de Justicia es consistente con su jurisprudencia precedente sobre el referido requisito del art.2.1.c) de la Directiva del IVA, resultando claro que no puede considerarse que la retribución percibida

por el municipio (la tasa termal), resulte de la prestación de un servicio, a saber, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo.

Esta doctrina del TJUE resulta relevante para la interpretación de los arts. 2.1, 9.1, 13.1 y 168 de la Directiva del IVA y en tal sentido también posee trascendencia a los efectos de la aplicación de los correspondientes preceptos de la LIVA española, particularmente para determinar el concepto de actividad de prestación de servicios a título oneroso realizada por entes públicos y su conexión con la exacción de «tasas».

Esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin embargo, no atañe ni posee relevancia directa en relación con la competencia de los entes públicos para regular la ordenación y exacción de «tasas», otras prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público no tributario, o incluso precios públicos o precios privados regulados, aunque la actuación de los entes públicos como «autoridades públicas» posee implicaciones de alcance a los efectos de la aplicación del IVA, ya que la Directiva del IVA regula estas situaciones específicas.

En todo caso, y más allá de las cuestiones que plantea la delimitación de concepto constitucional de tributo en relación servicios públicos gestionados de forma indirecta (véase la STC 63/2019), cabría mencionar cómo el Tribunal Supremo ha rechazado que puedan establecerse diferencias cuantitativas en la configuración de los elementos esenciales de una tasa municipal, atendiendo a que los usuarios de las instalaciones públicas (piscinas, polideportivos, etc.) estén o no empadronados en el municipio, al no erigirse el empadronamiento, en este caso, en un criterio razonable y objetivo a los efectos de justificar tales diferencias de trato fiscal (STS 20 julio 2023, ECLI:ES:TS:2023:3567).