Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 3 de septiembre de 2020[1]

Asunto C-604/19

Gmina Wrocław
contra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato, con sede en Breslavia, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 14, apartado 2, letra a) — Concepto de "entrega" de bienes — Transformación por ministerio de la ley de un usufructo perpetuo en un derecho de propiedad — Transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario — Ficción de una entrega — Condición de sujeto pasivo de un municipio cuando este cobra cánones por una transformación por ministerio de la ley»

I. Introducción

1. En este procedimiento, el Tribunal de Justicia debe examinar el tratamiento que cabe dar, a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), a una adquisición de propiedad por ministerio de la ley a cambio del pago de un canon de transformación. En el presente asunto, unos solares estaban gravados con un derecho real especial (un usufructo perpetuo). En consecuencia, el «titular económico del bien» —la persona que utilizaba los solares como si fuera su propietario— y el «propietario formal» —la persona a quien pertenecían los solares en virtud del Derecho civil— eran personas diferentes. Los cánones pagados por el titular del usufructo perpetuo al propietario de los solares estaban sujetos al IVA polaco.

2. A raíz de una reforma del Derecho de cosas, quienes habían sido propietarios de los solares hasta entonces perdieron, por ministerio de la ley, su derecho de propiedad sobre estos en beneficio de los titulares del usufructo perpetuo. Estos últimos están obligados a seguir pagando los cánones anuales del usufructo perpetuo durante un período de 20 años o a hacer un pago único de un importe equivalente. La cuestión que se plantea es si los cánones percibidos ahora por los antiguos propietarios también están sujetos al IVA como hasta la fecha.

3. En el presente asunto, han resultado afectados solares de un municipio. En consecuencia, debe esclarecerse, además, si el municipio actuaba aquí en condición de sujeto pasivo o bien en el contexto de una actividad soberana, de modo que no se devengaría el IVA.

1 Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión viene definido por los artículos 2, 9, 13, 14, 24 y 25 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 sobre el IVA»). [2]

5. De acuerdo con el artículo 2, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, están sujetas al IVA tanto las entregas de bienes realizadas a título oneroso [letra a)] como las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso [letra c)].

6. Del artículo 9, apartado 1, de esta Directiva resulta que serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

7. El artículo 13, apartado 1, de dicha Directiva prevé una excepción a la sujeción al impuesto de determinadas actividades de los organismos de Derecho público:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante.»

8. El artículo 14, apartados 1 y 2, de la misma Directiva determina cuándo se considera que se realiza una entrega:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.»

2 DO 2006, L 347, p. 1.

9. El artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA define las prestaciones de servicios:

«Serán consideradas "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

10. El artículo 25, letra c), de esta Directiva establece lo siguiente:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

[…]

c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

B. Derecho polaco

11. Estos requisitos del Derecho de la Unión se incorporaron a la legislación polaca mediante la Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).[3] El artículo 7, apartado 1, de la Ley del IVA reza como sigue:

«Se entenderá por entrega de bienes […] la transmisión del poder de disposición sobre bienes con las facultades atribuidas a su propietario, incluidas:

1. la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o de una persona jurídica que actúe en su nombre, o en las condiciones previstas por la Ley; […]

6. la cesión de solares en régimen de usufructo perpetuo.»

12. El usufructo perpetuo está regulado en la Ley sobre Explotación de Bienes Inmuebles.[4] Conforme al artículo 12a, apartado 1, de esta Ley, las cantidades adeudadas por los usufructuarios perpetuos se regirán por el Derecho civil.

13. Con arreglo al artículo 32, apartado 1, de dicha Ley, los solares cedidos en régimen de usufructo perpetuo únicamente podrán ser vendidos al usufructuario perpetuo.

14. El artículo 32, apartado 2, de la misma Ley aclara que un usufructo perpetuo previamente concedido expirará por ministerio de la ley al celebrarse un contrato de venta relativo al bien inmueble.

15. Conforme al artículo 69 de la Ley sobre Explotación de Bienes Inmuebles, el precio de compra que deberá pagar el usufructuario perpetuo comprenderá el importe equivalente al valor del usufructo perpetuo sobre el bien inmueble, determinado según la situación a la fecha de la venta.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de marzo de 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami, de 21 de agosto de 1997.

16. La Ley de transformación del usufructo perpetuo sobre solares urbanizados para fines residenciales en un derecho de propiedad sobre estos solares (en lo sucesivo, «Ley de Transformación») [5] establece en su artículo 1, apartado 1, que el 1 de enero de 2019 los usufructos perpetuos sobre solares urbanizados para fines residenciales se transformarán en un derecho de propiedad sobre dichos solares.

17. El artículo 7 de la Ley de Transformación contiene disposiciones sobre el canon que ha de pagarse. El apartado 2 de este artículo dispone que el importe del canon será igual al canon anual en concepto de usufructo perpetuo. El apartado 6 de dicho artículo establece que el pago anual deberá ser satisfecho durante un período de 20 años a partir de la fecha de transformación. El apartado 7 del mismo artículo prevé la posibilidad de efectuar un pago único de igual cuantía. El artículo 12, apartado 2, de la Ley de Transformación declara aplicable el artículo 12a de la Ley sobre Explotación de Bienes Inmuebles.

III. Antecedentes de hecho

18. El litigio subyacente a la petición de decisión prejudicial se basa en una solicitud de resolución interpretativa presentada por el municipio de Wrocław (Breslavia, Polonia), demandante en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «demandante»), al Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»).

19. El demandante es un organismo de Derecho público, pero también está registrado y dado de alta como sujeto pasivo del IVA. Era propietario de bienes inmuebles gravados con un usufructo perpetuo a favor de terceros.

20. El usufructo perpetuo es un derecho real limitado en el tiempo, que faculta a su titular a usar un bien inmueble en una condición similar a la de propietario. El usufructuario perpetuo abona al propietario un canon anual mientras dure su derecho. Todas las partes convienen en que la constitución de un usufructo perpetuo ha de calificarse como entrega de bienes a título oneroso, con arreglo al artículo 5, apartado 1, punto 1, de la Ley del IVA, en relación con el artículo 7, apartado 1, punto 6, de esta. También parece haber acuerdo entre las partes en que el municipio recaudaba los pagos del usufructuario perpetuo en su condición de sujeto pasivo.

21. En virtud de la Ley de Transformación, la propiedad de los bienes inmuebles se transfirió al usufructuario perpetuo correspondiente el 1 de enero de 2019. A cambio, los antiguos propietarios recibirán un pago anual durante un período de 20 años. El importe de ese pago es exactamente el mismo que el del canon anual que se pagaba anteriormente por el usufructo perpetuo. Si se solicita, el canon de transformación también puede ser satisfecho mediante un pago único.

22. El demandante preguntó a la autoridad tributaria si esos cánones también están sujetos al IVA. Mediante resolución de 15 de enero de 2019, la autoridad tributaria respondió afirmativamente. Esta considera que la transformación del derecho es una continuación de la entrega que inicialmente se produjo en virtud de la concesión del usufructo perpetuo. Por consiguiente, entiende que el proceso de transmisión de la propiedad comparte el destino legal del usufructo perpetuo.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów, de 20 de julio de 2018.

23. El demandante interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato, con sede en Breslavia, Polonia). Considera que el canon de transformación no está sujeto al IVA. Afirma que, en virtud del usufructo perpetuo, el usufructuario perpetuo ya había adquirido una condición similar a la de propietario y, por lo tanto, el poder de disponer económicamente del bien. Entiende que, si el usufructo perpetuo se consolida ahora como propiedad, el mismo bien no puede ser objeto de otra entrega. Aduce que, además, actuó en el contexto de una actividad soberana, no sujeta al impuesto.

IV. Procedimiento prejudicial

24. Mediante resolución de 19 de junio de 2019, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato, con sede en Breslavia, Polonia) planteó las siguientes cuestiones al Tribunal de Justicia:

«1) ¿La transformación del [usufructo perpetuo] en un derecho de propiedad sobre un inmueble por ministerio legal, en unas circunstancias como las del litigio principal, constituye una entrega de bienes, a los efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta, sujeta al [IVA]?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿la transformación del [usufructo perpetuo] en un derecho de propiedad sobre un inmueble por ministerio legal constituye una entrega de bienes, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta, sujeta al IVA?

3) ¿El municipio que perciba cánones por la transformación del [usufructo perpetuo] en un derecho de propiedad sobre un inmueble por ministerio legal, en unas circunstancias como las del litigio principal, actúa en condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta, o bien en condición de autoridad pública en el sentido del artículo 13 de [dicha Directiva]?»

25. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas el demandante, la República de Polonia y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales

26. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la transformación legal del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad está sujeta al IVA cuando, en contrapartida, el nuevo propietario debe pagar un canon fijado por ley. Dado que estas situaciones se refieren principalmente a terrenos propiedad de organismos de Derecho público, mediante su tercera cuestión prejudicial el tribunal nacional pregunta si, en realidad, el municipio actuó en condición de sujeto pasivo.

27. Puede responderse conjuntamente a las dos primeras cuestiones prejudiciales. No obstante, en la medida en que se refieren expresamente a si la transformación del usufructo perpetuo constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), o del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, procede señalar lo siguiente.

28. Es desacertada la suposición del órgano jurisdiccional remitente, que parece subyacer a las dos primeras cuestiones, de que la sujeción al IVA en el presente asunto depende de la existencia de una entrega. Las operaciones no solo son imponibles en caso de una entrega de bienes conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 14 de esta, sino también en caso de una prestación de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, en relación con el artículo 24 de la misma Directiva. La Directiva sobre el IVA considera prestación de servicios toda operación que no constituya una entrega de bienes (artículo 24, apartado 1, de esta Directiva).

29. Distinguir si una operación imponible constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios es relevante para determinar el lugar y el momento en que se produjo la operación y el tipo impositivo, pero es irrelevante, sin embargo, para establecer si, en principio, el IVA se devenga o no. Por lo tanto, a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil, las cuestiones prejudiciales requieren ser precisadas.

30. Concretamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la transmisión de la propiedad por ministerio de la ley, a cambio del pago de un canon de transformación, constituye una operación imponible (entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso) (véase B) y si el demandante actuó en condición de sujeto pasivo a este respecto (véase C). En caso de que así sea, la transformación legal del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad a cambio de un canon de transformación estará sujeta al IVA, ya que no se aplica ninguna exención fiscal.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda: la transformación del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad es una operación imponible (entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso)

31. Con respecto a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, a mi juicio cabe imaginar dos soluciones posibles. Puede tratarse de dos actos aislados: la concesión del usufructo perpetuo sobre el solar y la adquisición de la propiedad del mismo por ministerio de la ley; si esta última no es una entrega, entonces la transformación en propiedad será una prestación de servicios (véase el epígrafe 1). O bien, desde una perspectiva económica conjunta, la transformación representa una continuación del usufructo perpetuo en la medida en que la Ley de Transformación prolonga en el tiempo el objeto de la entrega (véase el epígrafe 2).

32. Independientemente del enfoque que adopte el Tribunal de Justicia (perspectiva aislada o perspectiva económica conjunta), en ambos casos hay operaciones imponibles. En consecuencia, en el fondo, no se suscita en este asunto la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente acerca de la interpretación del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA (véase el epígrafe 3).

1. Perspectiva aislada de la transmisión de la propiedad

33. Desde una perspectiva formalista, el propietario transmite al usufructuario perpetuo en primer lugar el poder de disposición sobre el solar, lo que debe considerarse una entrega sujeta al IVA en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. En un segundo momento, en virtud de la ley, el usufructo perpetuo se transforma en un derecho de propiedad. La transformación no constituye una entrega, por haberse transmitido ya el poder de disposición al titular del usufructo perpetuo, por lo que se tratará, en cualquier caso, de una prestación de servicios imponible en virtud del artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

34. En efecto, con arreglo al artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, son imponibles como prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes. De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios a título oneroso imponible solo requiere que exista entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.[6] Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido.[7]

35. No obstante, no todos los pagos conducen necesariamente a un intercambio de prestaciones imponible. La tributación en el marco de un impuesto sobre el consumo solo se aplica cuando el destinatario de la prestación también obtiene un beneficio consumible.[8] Por lo tanto, no existe una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA si el beneficiario recibe un pago no a cambio de una prestación individualizable, sino por otras razones (por ejemplo, una compensación del daño económico resultante del retraso en el pago[9] o una compensación por el lucro cesante[10]).[11]

36. En el presente asunto, se puede afirmar sin más que el usufructuario perpetuo disfruta de un beneficio consumible. La existencia de tal beneficio no puede cuestionarse por el hecho de que, incluso antes de la transformación, el usufructuario perpetuo, como titular del poder de disposición, ya utilizaba el solar con las facultades atribuidas al propietario en términos económicos. Ahora, en su condición de propietario, no solo puede extraer los frutos del solar, sino que también puede transmitir la propiedad a terceros. En consecuencia, la transformación del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad es un beneficio consumible. Por lo tanto, si se considera de forma aislada, existe una prestación de servicios con arreglo al artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

2. Perspectiva económica conjunta: la transmisión de la propiedad como mera continuación de la entrega inicial

37. Sin embargo, en el presente asunto, coincido con Polonia y me parece más convincente una perspectiva económica conjunta. Contrariamente a lo que opina el demandante, la transformación del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad no es irrelevante a los efectos de la normativa del IVA, sino que debe calificarse como la continuación de una entrega con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

6 Véanse las recientes sentencias de 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465), apartado 31; de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193), apartado 21, y la sentencia de referencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14.

7 Sentencias de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), apartado 39; de 23 de diciembre de 2015, Air France-KLM y Hop!-Brit Air (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841), apartado 22, y de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), apartado 19.

8 Véanse, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413), puntos 35 y 36, con referencia a las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartado 13, y de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), apartado 20.

9 Sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256), apartado 8, en materia de intereses de demora.

10 Sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), apartado 35, acerca de la compensación por el lucro cesante a raíz de la rescisión del contrato.

11 Sentencia de 29 de febrero de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72), apartado 21; véanse, asimismo, mis conclusiones presentadas en el asunto MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413), apartados 35 y 36.

38. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de entrega de bienes incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de ese bien como si fuera su propietaria. [12] Cuando el destinatario de una entrega no puede disponer de un bien «en condición de propietario», esto no excluye que se trate de una entrega, siempre que al menos pueda disponer del bien «con las facultades atribuidas a su propietario». [13] Así se desprende al menos de algunas versiones lingüísticas de la Directiva sobre el IVA. [14]

39. Esto también viene confirmado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. El principio de aplicación uniforme del Derecho de la Unión y el principio de igualdad requieren una interpretación autónoma y uniforme de los conceptos del Derecho de la Unión. [15] Esta se vería comprometida si, para determinar la existencia de una entrega, hubiera que atender a la adquisición de la propiedad según el Derecho civil, que depende de la configuración de cada Derecho civil nacional. En este sentido, el hecho de que se transfiera la propiedad no puede ser decisivo para el concepto de entrega. [16] El poder de disposición en el sentido del artículo 14 de la Directiva sobre el IVA no es, por lo tanto, lo mismo que la condición jurídica de propietario. En consecuencia, en opinión del Tribunal de Justicia, la ausencia de una transmisión de la propiedad en virtud del Derecho civil no se opone a apreciar una entrega. [17]

40. Los actuales propietarios ya obtuvieron el poder de disponer económicamente del bien con la concesión del usufructo perpetuo. El usufructuario perpetuo puede utilizar el solar con las facultades atribuidas a su propietario. En consecuencia, todas las partes interesadas aciertan al calificar la concesión del usufructo perpetuo como una entrega sujeta al IVA con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, de modo que los cánones anuales están sujetos al IVA. Así lo advierte explícitamente el órgano jurisdiccional remitente.

41. Sin embargo, es incorrecta la conclusión del demandante de que la operación de transformación es irrelevante a los efectos de la normativa del IVA. Hasta ahora, los pagos anuales abonados por el usufructuario perpetuo al propietario se realizaban a cambio de obtener el poder de disposición sobre el solar. Por lo tanto, estaban sujetos al IVA como contraprestación por la entrega de bienes con arreglo a los artículos 5, apartado 1, y 7, apartado 7, punto 6, de la Ley del IVA. El hecho de que se transmita ahora al anterior usufructuario perpetuo también la condición de propietario y que aquel pague un canon de transformación en lugar de los cánones del usufructo perpetuo no cambia el tratamiento fiscal de esos pagos.

42. En efecto, dichos pagos siguen estando relacionados con la entrega del solar. El anterior usufructuario perpetuo sigue pagando un canon a cambio de obtener el poder de disposición sobre el solar. El proceso de transformación solo implica una modificación del objeto de la entrega. Inicialmente, el canon se pagaba por el solo usufructo perpetuo; ahora se paga por el usufructo perpetuo consolidado como derecho de propiedad.

12 Sentencias de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 29; de 18 de julio de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 33; de 3 de junio de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 24; de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464), apartado 35, y de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61), apartado 7.

13 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Herst (C-401/18, EU:C:2019:834), punto 34.

14 Así es en la versión alemana («wie ein Eigentümer») y en la versión francesa («comme un propriétaire»), pero tal vez de otro modo en la versión inglesa («as owner») y en la versión estonia («Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»). Véanse, en este sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Herst (C-401/18, EU:C:2019:834), nota 16.

15 Sentencias de 21 de junio de 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485), apartado 33, y de 29 de julio de 2019, B (Volumen de negocios del revendedor de vehículos de ocasión) (C-388/18, EU:C:2019:642), apartado 30.

16 Sentencias de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 39; de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 29; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 39; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), apartado 32, y de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61), apartados 7 y 8.

17 Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61), apartado 9.

43. Esto también queda claro en la configuración del canon de transformación, como acertadamente destaca Polonia. El anterior usufructuario perpetuo sigue pagando los cánones adeudados por el usufructo perpetuo, simplemente han cambiado las condiciones. El importe del canon que se paga en el marco de la transformación de la propiedad es exactamente el mismo que se pagaría anualmente por el usufructo perpetuo.

44. El hecho de que ahora se conceda, previa solicitud, la posibilidad de efectuar un pago único, de conformidad con el artículo 7, apartado 7, de la Ley de Transformación, o de que se imponga un tope de 20 anualidades, con arreglo al artículo 7, apartado 6, de esta Ley, supone simplemente una regulación de las modalidades de pago. Esto no cambia la causa jurídica del pago. Al parecer, el único objetivo de la Ley de Transformación es superar la anterior discrepancia entre la propiedad formal y la propiedad material. Tanto la obligación de pagar como el importe del canon resultan de la concesión inicial del usufructo perpetuo y, por lo tanto, desde un punto de vista económico, deben considerarse conjuntamente como la contraprestación por esa entrega.

3. ¿Se trata de una entrega en el sentido del artículo 14, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA?

45. En consecuencia, cualquiera que sea el enfoque que adopte el Tribunal de Justicia, en el fondo, no es relevante la interpretación del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, según el cual tiene la consideración de entrega la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en las condiciones previstas por la ley. En cualquier caso, existe una transacción imponible.

46. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente desea obtener una aclaración de la relación entre el artículo 14, apartado 1, y el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA. En el marco de la relación de cooperación con los tribunales nacionales, el Tribunal de Justicia responde a las preguntas de estos siempre que sea posible. Sin embargo, la pregunta del órgano jurisdiccional remitente parece basarse en una suposición incorrecta. Al parecer, considera que el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA finge una entrega cuando falta una transmisión del poder de disposición en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

47. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado en una ocasión,[18] aunque en un asunto en que sí había una entrega conforme al artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA,[19] que el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA constituye una *lex specialis* respecto del artículo 14, apartado 1, de esta. Este último también fingiría una entrega si no se procurara el poder de disposición.[20] Sin embargo, el examen en detalle del tenor literal y de la estructura de esta disposición (véanse los puntos 48 y 49), de los antecedentes de esta (véanse los puntos 50 y 51) y de determinadas consideraciones teleológicas (véanse los puntos 52 y siguientes) se opone a esta interpretación.

48. Del tenor literal y de la estructura del artículo 14 de la Directiva sobre el IVA se desprende que el artículo 14, apartado 2, letra a), de esta siempre presupone la existencia de una entrega. Por ello hace referencia a la «transmisión de la propiedad». La transmisión de la propiedad es precisamente el supuesto clásico de una entrega conforme al artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.[21]

18 Sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 36, en la que el Tribunal de Justicia siguió las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112), punto 47.

19 En aquel litigio, el municipio, que había transmitido la propiedad de un terreno, siguió administrando el terreno transmitido. Sin embargo, la administración de bienes ajenos no puede equipararse al poder de disposición en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA. No obstante, debido a la imprecisión de las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Justicia no abordó este aspecto.

20 Sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartados 36 y ss.

21 Véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027), apartado 78.

49. También la disposición paralela, contenida en el artículo 25, letra c), de la Directiva sobre el IVA, se opone a una relación de *lex specialis*. Deja claro («entre otras») que, de conformidad con el supuesto básico del artículo 24, apartado 1, de esta Directiva, también son prestaciones de servicios aquellas que se realizan forzadamente. Por lo tanto, el significado del artículo 25 de dicha Directiva es solo el de un ejemplo. Esta disposición no finge nada en absoluto. Este planteamiento también puede aplicarse a la relación entre el artículo 14, apartado 1, y el artículo 14, apartado 2, letra a), de la misma Directiva. [22]

50. Esto se corresponde también con la voluntad del legislador. El artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se remonta al artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva. [23] Esta última norma se fundamenta, a su vez, en el artículo 5, apartado 2, letra f), de la propuesta de Sexta Directiva del Consejo. [24] Dicha disposición rezaba como sigue: «Tendrán igualmente la consideración de entregas de bienes, en el sentido del apartado 1: […] f) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre, cuando la enajenación de esos bienes no ordenada por las autoridades estaría sujeta al impuesto.»

51. Por consiguiente, dicha normativa tenía por objeto garantizar la igualdad en el tratamiento a los efectos del IVA de una enajenación normal, no dispuesta por las autoridades, y de una transmisión de la propiedad dispuesta por las autoridades.

52. Incluso desde el punto de vista teleológico, la opinión de que el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA contiene la ficción de una entrega cuando falta una transmisión del poder de disposición [25] no resulta convincente.

53. Así lo confirma el examen de las otras dos alternativas del artículo 14, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, pues tampoco el artículo 14, apartado 2, letras b) o c), de esta Directiva sirve simplemente para establecer una entrega ficticia. El artículo 14, apartado 2, letra b), de dicha Directiva se limita a aclarar que, en el caso de un arrendamiento financiero, por ejemplo, la operación es una entrega en su conjunto, [26] independientemente del orden en que se transmita el poder de disponer económicamente del bien y, en última instancia, la propiedad.

54. También se detecta un propósito especial en el caso del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA, que se refiere a las transacciones en virtud de contratos de comisión. Si bien, en el fondo, la prestación de gestión de negocios que el comisionista efectúa a favor del comitente debería ser tratada como prestación de servicios conforme al artículo 24, apartado 1, de esta Directiva, en caso de comisión de venta, el artículo 14, apartado 2, letra c), de dicha Directiva cambia su calificación por la de una entrega. Así pues, esta disposición crea la ficción de dos entregas idénticas de bienes realizadas consecutivamente, [27] a fin de garantizar que las transacciones entre el comisionista y el comitente y entre el comisionista y el comprador estén sincronizadas a efectos del IVA.

22 Véase la sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 88, en la que el propio Tribunal de Justicia extrajo conclusiones cruzadas entre el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA y la disposición paralela aplicable a los servicios (artículo 28 de esta Directiva).

23 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

24 Propuesta de Sexta Directiva del Consejo sobre la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme [COM(73) 950 final].

25 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Bobek presentadas en el asunto Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112), punto 52.

26 Conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414), punto 41.

27 Sentencias de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartado 88, y de 14 de julio de 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489), apartado 35.

55. Sin embargo, en el contexto del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA, no se aprecia ninguna razón por la que se deba fingir una entrega para el caso de que la propiedad sea transmitida independientemente del poder de disposición. Por el contrario, en casos como el presente, tal interpretación conduciría a una duplicación de la entrega que sería contraria a la lógica interna del sistema. Un único y mismo bien que ya ha sido entregado al adquirente una vez no puede ser entregado al mismo adquirente una segunda vez. A la vista del supuesto de hecho residual que representa la prestación de servicios regulada en el artículo 24, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, no hay riesgo de que se produzca una laguna en la fiscalidad.

56. Por consiguiente, el contenido normativo del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre el IVA se limita a aclarar simplemente que una transmisión (forzosa) de la propiedad con base en el Derecho público está sujeta al IVA como entrega, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, si una transacción comparable de Derecho privado constituye tal entrega. En última instancia, esto también se apoya en el hecho de que el legislador puede haber tenido en mente figuras como la expropiación o la ejecución forzosa.[28] Con todo, en ambos casos es indiscutible que se transfiere el poder de disposición de los bienes.

C. Sobre la tercera cuestión prejudicial: no se trata de una actividad en que se actúe como autoridad pública

57. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el presente asunto, el municipio actúa en realidad en condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva sobre el IVA. Si el municipio, en su calidad de organismo de Derecho público, al recaudar el canon de transformación, realiza una actividad en la que actúa como autoridad pública, la excepción prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva podría excluir una operación imponible.

58. Aun cuando, como se sugiere en las observaciones escritas de Polonia, la transformación por ministerio de la ley del usufructo perpetuo en Polonia afecta principal o incluso exclusivamente a los solares pertenecientes a los organismos de Derecho público, el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA no es aplicable en este caso.

59. El trasfondo de esta norma es que ciertas actividades, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público,[29] que están reservadas únicamente a los organismos de Derecho público. En esos casos, se puede descartar una distorsión de la competencia.

60. Sin embargo, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los organismos de Derecho público desarrollan actividades en el ejercicio de sus funciones públicas cuando las realizan en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, pero no cuando desarrollan actividades en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados.[30]

61. Ni la pérdida de la propiedad ni el cobro del canon de transformación son, en el presente asunto, un ejercicio de autoridad pública. Es cierto que la Ley de Transformación obliga al municipio a tramitar un procedimiento administrativo. Sin embargo, el canon que deben pagar los anteriores usufructuarios perpetuos no lo determina el municipio como autoridad pública, en virtud de un régimen de Derecho público que le es propio y en el contexto de un procedimiento administrativo.

28 Acerca de las entregas en el marco de la ejecución forzosa, véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), apartados 33 y ss.

29 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 31.

30 Sentencias de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 48; de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 21; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429), apartado 35, y de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 17.

62. Por el contrario, el municipio recibe el pago en su calidad de antiguo propietario del solar. Esto no cambia por el hecho de que la transformación por ministerio de la ley sirva para depurar el Derecho de cosas de la prohibición de adquirir terrenos estatales que, al parecer, regía bajo el comunismo, razón por la cual en aquel momento se recurrió a la figura del usufructo perpetuo. Desde el punto de vista económico, la actual transmisión de la propiedad es una continuación de la entrega relacionada con la concesión del usufructo perpetuo (véase el epígrafe 2 *supra*). Como subraya con razón la Comisión, la obligación de pagar el canon está, pues, vinculada a la concesión del usufructo perpetuo sobre los terrenos municipales que, sin embargo, se fundamenta en el Derecho civil.

63. Por esta razón, el municipio actúa en condición de sujeto pasivo al cobrar el canon del usufructo perpetuo. Por lo tanto, no hay razón para modificar la calificación las actividades del municipio.

64. A este respecto, la Ley de Transformación no afecta a la naturaleza jurídica (civil) del canon. Así lo confirma el artículo 12, apartado 2, de la Ley de Transformación, que se refiere expresamente al artículo 12a de la Ley sobre Explotación de Bienes Inmuebles, donde se regula la naturaleza jurídico-civil del canon del usufructuario perpetuo.

D. Conclusión

65. Propongo al Tribunal de Justicia que declare:

«1) La transformación de un usufructo perpetuo en un derecho de propiedad sobre un inmueble por ministerio legal, como la existente en el presente asunto, constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta, sujeta al IVA.

2) Un municipio que perciba cánones por la transformación del usufructo perpetuo en un derecho de propiedad sobre un inmueble por ministerio legal, en unas circunstancias como las del litigio principal, actúa en condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, y no en condición de autoridad pública en el sentido del artículo 13 de esta Directiva.»