

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 11 de mayo de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Artículo 14, apartado 1 — Operaciones sujetas a imposición — Concepto de “entrega de bienes realizada a título oneroso” — Cesión al Estado o a una entidad territorial de un inmueble para satisfacer una deuda tributaria — Exclusión»

En el asunto C-36/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 21 de septiembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de enero de 2016, en el procedimiento entre

Minister Finansów

y

Posnania Investment SA,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. A. Rosas, la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. E. Jarašinas, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia; en lo sucesivo, «Ministro») y Posnania Investment SA (en lo sucesivo, «Posnania»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor

añadido (IVA) de una operación en cuyo marco dicha sociedad transfirió a una entidad territorial la propiedad de un bien inmueble en compensación de una deuda de naturaleza tributaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 La Directiva IVA dispone en su artículo 2, apartado 1, lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

- 4 El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva establece cuanto sigue:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

- 5 Según el artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

- 6 A tenor del artículo 16 de la Directiva IVA:

«Se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.»

Derecho polaco

- 7 El artículo 2, punto 6, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004, en su versión modificada (Dz. U, de 2011, n.º 177, posición 1054; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«En las siguientes disposiciones, se entenderá por “bienes” los objetos y sus partes y todos los tipos de energía.»

- 8 El artículo 5, apartado 1, punto 1, de dicha Ley es del siguiente tenor:

«El hecho imponible del impuesto sobre bienes y servicios estará constituido por: la entrega de bienes y la prestación de servicios, efectuadas a título oneroso en el territorio nacional.»

9 Según el artículo 7, apartado 1, de la citada Ley:

«Por entrega de bienes, mencionada en el artículo 5, apartado 1, punto 1, se entenderá la transmisión del derecho a disponer de los bienes como propietario [...]»

10 A tenor del artículo 15, apartado 1, de la misma Ley:

«Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, entidades organizativas carentes 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 2, de la Ley del IVA dispone cuanto sigue:

«Serán consideradas actividades económicas todas las actividades propias de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, aun cuando la actividad se efectúe en una sola ocasión si de las circunstancias se deduce la intención de realizarla de forma repetida. Asimismo, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

12 El artículo 66 de la ordynacja podatkowa de 29 de agosto de 1997 (Ley General Tributaria, Dz. U. de 2015, posición 613) es del siguiente tenor:

«§ 1. Constituye un caso particular de extinción de la deuda tributaria la transmisión de la propiedad de bienes o de derechos patrimoniales:

- 1) a la Hacienda Pública, como compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina al presupuesto del Estado;
- 2) a un municipio, distrito o voivodato, como compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina a sus respectivos presupuestos.

§ 2. La transmisión se produce a petición del sujeto pasivo:

- 1) en el supuesto contemplado en el apartado 1, punto 1, sobre la base de un contrato celebrado, con el consentimiento del Director de la Administración tributaria competente o del Director de aduanas competente, entre el Presidente del distrito que ejecuta la misión de la Administración central y el sujeto pasivo;
- 2) en el supuesto contemplado en el apartado 1, punto 2, sobre la base de un contrato celebrado entre el alcalde, el presidente del municipio, el presidente del distrito o el mariscal del voivodato y el sujeto pasivo.

[...]

§ 4. En los supuestos mencionados en el apartado 1, la fecha de extinción de la deuda tributaria será la fecha de la transmisión de la propiedad de bienes o de derechos patrimoniales [...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 Posnania es una sociedad polaca que ejerce su actividad económica en el sector de las transacciones inmobiliarias. Debido a ello, está sujeta al IVA. Para compensar sus deudas tributarias por impago de un impuesto, propuso al municipio de Czerwonak (Polonia; en lo sucesivo, «municipio») celebrar, con arreglo al artículo 66 de la Ley General Tributaria, un contrato que tenía por objeto la transmisión a dicho municipio de la propiedad de un solar que poseía.

- 14 Dicho contrato, celebrado el 5 de febrero de 2013, tuvo como consecuencia la extinción de una parte de la deuda tributaria de Posnania en el momento en el que se transmitió el derecho de propiedad del citado bien inmueble a favor del municipio.
- 15 Posnania formuló una consulta al Ministro para determinar si, en tal situación, la operación celebrada con el municipio estaba sujeta al IVA y si, en consecuencia, tenía la obligación de emitir la factura correspondiente.
- 16 En su consulta, Posnania alegó que la operación en cuestión no debía estar sujeta al IVA basándose en la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), según la cual, la transmisión de un bien a la Hacienda Pública en compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina al presupuesto del Estado, no es una operación sujeta al IVA.
- 17 En su contestación a la consulta, de 10 de mayo de 2013, el Ministro consideró que, con la transmisión de la propiedad del bien inmueble de Posnania al municipio, éste disponía de todas las prerrogativas de un propietario y en consecuencia, dicha transmisión de propiedad en compensación de deudas tributarias por impuestos impagados constituía una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido de la normativa polaca, sujeta, en principio, al IVA.
- 18 Posnania interpuso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia) un recurso de anulación contra la contestación a la consulta.
- 19 Mediante sentencia de 13 de febrero de 2014, dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso y anuló la contestación a la consulta, considerando que el IVA puede adeudarse en caso de transmisión de la propiedad de bienes por orden de la autoridad pública o en virtud de la Ley, siempre que esa transmisión tenga lugar a cambio de una contraprestación. Dado que, en virtud del Derecho polaco, no es lo que sucede en el presente asunto, el citado órgano jurisdiccional decidió que la transmisión de la propiedad de un bien a la Hacienda Pública en compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina al presupuesto del Estado no es una operación sujeta al IVA.
- 20 Contra la citada sentencia interpuso el Ministro un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 21 En su petición de decisión prejudicial, éste precisa que, aunque no se discute la condición de sujeto pasivo de Posnania, se plantea no obstante la cuestión de si puede considerarse «entrega de bienes realizada a título oneroso» en el sentido de la Directiva IVA la transmisión, efectuada como contrapartida de una deuda tributaria, de la facultad de disponer de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
- 22 A este respecto, el citado órgano jurisdiccional recuerda su propia jurisprudencia en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un bien a la Hacienda Pública, como compensación de deudas tributarias por impuestos impagados, cuyo producto se destina al presupuesto del Estado, no es una operación sujeta al IVA en la medida en que un impuesto no es una prestación de naturaleza financiera que puede obtenerse como contrapartida de otra prestación, puesto que se caracteriza esencialmente por ser unilateral.
- 23 En esas circunstancias, la Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«La transmisión de la propiedad de un terreno (bien), por parte de un sujeto pasivo del IVA:

- a) a la Hacienda Pública, como compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina al presupuesto del Estado, o
- b) a un municipio, distrito o voivodato, como compensación de deudas tributarias por impuestos impagados cuyo producto se destina a sus respectivos presupuestos, que extingue la deuda tributaria, ¿constituye una operación sujeta al impuesto (entrega de bienes a título oneroso) a efectos de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, de la Directiva [IVA]?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un bien inmueble, por un sujeto pasivo del IVA, a favor de la Hacienda Pública de un Estado miembro o de una entidad territorial de ese Estado, que se produce, al igual que la controvertida en el litigio principal, en pago de una deuda tributaria por impuestos impagados, constituye una entrega de bien a título oneroso sujeta al IVA.
- 25 Procede recordar, de entrada, que la Directiva IVA establece un sistema común del IVA basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 39).
- 26 Conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 27 En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, se considera «sujetos pasivos» a 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. En particular, se considera «actividad económica» la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 28 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA define la «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
- 29 Por lo que respecta a la operación objeto del litigio principal, queda acreditado, en primer lugar, que el contrato celebrado entre Posnania y el municipio generó la transmisión del derecho de propiedad de un bien inmueble y, en segundo lugar, que Posnania tiene la condición de sujeto pasivo.
- 30 En tercer lugar, el requisito del lugar de la entrega del bien se cumple sin lugar a dudas, ya que la operación se efectuó en el territorio de un Estado miembro, a saber, en Polonia.
- 31 Por lo que atañe, en cuarto lugar, al carácter eventualmente oneroso de la operación de transmisión de la propiedad de un bien inmueble a una entidad pública —en el presente asunto, la de un terreno a un municipio, en pago de deudas tributarias por impuestos impagados— procede señalar que una entrega de bienes sólo se efectúa «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado (sentencias de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 26, y de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, apartado 32).
- 32 En el presente asunto, es cierto que entre quien entrega el bien inmueble y el beneficiario de éste existe una relación jurídica, como la que vincula a un acreedor con su deudor.

- 33 No obstante, la obligación de pago del sujeto pasivo, como deudor de una deuda tributaria, frente a la Administración tributaria, en su condición de acreedora de dicha deuda, es de naturaleza unilateral, en la medida en que el pago del impuesto por ese sujeto pasivo únicamente supone su liberación legal de la deuda, incluso si lo hace, como en el presente caso, mediante la dación de un bien inmueble.
- 34 Un impuesto constituye una exacción obligatoria establecida por la autoridad pública en ejercicio de una potestad soberana sobre los recursos de las personas sujetas a su competencia tributaria. Esa exacción se destina, por medio de los presupuestos públicos, a servicios de utilidad general. Tal exacción, que tiene por objeto una cantidad monetaria o, como en el presente caso, un bien corporal, no da lugar, por parte de la autoridad pública, a ninguna prestación, ni, por tanto, a ninguna contraprestación por parte del sujeto pasivo del impuesto.
- 35 En consecuencia, no se trata de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 31 de la presente sentencia.
- 36 Por este motivo, una operación de dación en pago de un bien, que tiene como finalidad la extinción de una deuda tributaria, no puede considerarse una operación a título oneroso, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, y no puede estar sujeta a IVA.
- 37 No obstante, procede añadir que, aunque el juez nacional sea el único competente para apreciar los hechos examinados en el litigio principal y para interpretar la legislación nacional, en el marco de una remisión prejudicial, el Tribunal de Justicia, al que corresponde ofrecer respuestas útiles al juez nacional, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del procedimiento principal y en las observaciones que le hayan sido presentadas, que puedan permitir dictar una resolución al órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 24 de febrero de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, apartado 32).
- 38 Por lo que respecta a una operación como la controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que no puede excluirse que un sujeto pasivo como Posnania haya realizado ya, en su condición de sujeto pasivo del IVA, una deducción del impuesto soportado relativo al bien inmueble objeto del litigio principal.
- 39 A este respecto, como señaló la Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, si bien existe el riesgo de un consumo final no gravado, este riesgo está no obstante cubierto por lo dispuesto en el artículo 16 de la Directiva IVA.
- 40 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien para sus fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo, por otra (véase, en ese sentido, la sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 41 Con vistas a la consecución del mencionado objetivo, el artículo 16 de la Directiva IVA asimila a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA (sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 24).
- 42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un bien inmueble, por un sujeto pasivo del IVA, a favor de la Hacienda Pública de un Estado miembro o de una entidad territorial de ese Estado, que se produce, como la

controvertida en el litigio principal, en pago de una deuda tributaria por impuestos impagados, no constituye una entrega de bien a título oneroso sujeta al IVA.

Costas

- 43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

Los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, 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, deben interpretarse en el sentido de que la transmisión de la propiedad de un bien inmueble, por un sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, a favor de la Hacienda Pública de un Estado miembro o de una entidad territorial de ese Estado, que se produce, como la controvertida en el litigio principal, en pago de una deuda tributaria por impuestos impagados, no constituye una entrega de bien a título oneroso sujeta al impuesto sobre el valor añadido.