

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 25 de febrero de 2021 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Artículo 9, apartado 1 — Artículo 13, apartado 1 — Artículo 14, apartados 1 y 2, letra a) — Concepto de “entrega de bienes” — Transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad por ministerio de la ley — Municipio que percibe los cánones en concepto de la transformación — Concepto de “indemnización” — Concepto de “sujeto pasivo que actúe como tal” — Excepción — Organismos de Derecho público que actúan en actividades u operaciones como autoridades públicas»

En el asunto C-604/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 19 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de agosto de 2019, en el procedimiento entre

**Gmina Wrocław**

y

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan y N. Jääskinen (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Gmina Wrocław, por la Sra. E. Mroczko y el Sr. T. Straszkiwicz, radcowie prawni;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Siewierska, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 3 de septiembre de 2020;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra a), 9, apartado 1, 13, apartado 1, y 14, apartados 1 y 2, letra a), 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 del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Gmina Wrocław (Municipio de Breslavia, Polonia) y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario del Estado, Polonia; en lo sucesivo, «autoridad tributaria») en relación con la liquidación tributaria que se le expidió referente a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de los cánones que se le abonaron por la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre bienes inmuebles en derecho de plena propiedad.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 Conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, estarán 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.

4 El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva 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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva es del siguiente tenor:

«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.

[...]»

6 El artículo 14 de la Directiva del IVA dispone:

«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;

[...]».

## ***Derecho polaco***

### *Código Civil*

7 El artículo 232, apartado 1, de la Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny (Ley de 23 de abril de 1964 por la que se aprueba el Código Civil; Dz. U. de 1964, n.º 16, posición 93), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Civil»), dispone:

«Los terrenos que sean propiedad del Estado y estén situados dentro de las demarcaciones administrativas de las ciudades, los terrenos del Estado que, pese a estar situados fuera de dichas demarcaciones, estén incorporados al plan de ordenación territorial de la ciudad y se destinen a la realización de sus objetivos económicos y los terrenos que sean propiedad de entidades territoriales o de sus asociaciones podrán ser atribuidos en usufructo perpetuo a personas físicas y a personas jurídicas.»

8 A tenor del artículo 233 del Código Civil:

«Dentro de los límites establecidos por las leyes y las normas que regulan la vida en sociedad, así como por un contrato de usufructo perpetuo de un terreno del Estado o de un terreno de una entidad territorial o de una asociación de entidades territoriales, el usufructuario podrá disfrutar del terreno con exclusión de cualquier otra persona. Dentro de los mismos límites, el usufructuario perpetuo podrá disponer de su derecho.»

9 El artículo 234 de ese Código enuncia:

«Las disposiciones relativas a la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles se aplicarán *mutatis mutandis* a la concesión de un usufructo perpetuo sobre un terreno perteneciente al Estado, a una entidad territorial o a una asociación de entidades territoriales.»

10 Con arreglo al artículo 236, apartado 1, del citado Código:

«Se concederá por un período de 99 años el usufructo perpetuo de un terreno perteneciente al Estado, a una entidad territorial o a una asociación de entidades territoriales. En casos excepcionales, cuando el objetivo económico del usufructo perpetuo no requiera la concesión del terreno por un período de 99 años, el plazo podrá reducirse, pero deberá ser de al menos 40 años.»

11 El artículo 238 del Código Civil dispone:

«El usufructuario perpetuo liquidará un canon anual durante el período de vigencia de su derecho.»

### *Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles*

12 El artículo 12a, apartado 1, de la ustawa o gospodarce nieruchomo?ciami (Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles), de 21 de agosto de 1997 (Dz. U. de 2018, posición 2204), en su versión aplicable al litigio principal, dispone:

«Las cantidades adeudadas por la gestión de los bienes inmuebles regidas por el Derecho privado y recaudadas por el Estado, representado por el alcalde en el ejercicio de sus funciones de administración pública o por el ministro encargado de la construcción, la planificación, el urbanismo y la vivienda, podrán ser rescatadas total o parcialmente, o su pago podrá aplazarse o escalonarse.»

13 El artículo 27 de la Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles está redactado en los siguientes términos:

«La venta de un bien inmueble o la concesión de un usufructo perpetuo sobre un terreno deberán ser objeto de un contrato formalizado en escritura pública. La concesión de un usufructo perpetuo sobre un terreno y la cesión de este derecho por contrato deberán inscribirse en el Registro de la Propiedad.»

14 El artículo 32, apartados 1 y 2, de esa Ley enuncia:

«1. Un terreno cedido en usufructo perpetuo solo podrá venderse al usufructuario perpetuo [...]

2. El día de la celebración del contrato de venta del terreno, el derecho de usufructo perpetuo previamente constituido se extinguirá de pleno Derecho. [...]»

15 El artículo 69 de la citada Ley establece:

«El precio del terreno vendido al usufructuario perpetuo comprenderá un importe igual al valor del usufructo perpetuo sobre dicho bien en el día de la venta».

16 El artículo 71, apartado 1, de la misma Ley está redactado en los siguientes términos:

«Se adeudarán un primer canon y un canon anual por la concesión de un usufructo perpetuo sobre un terreno».

17 Con arreglo al artículo 72, apartado 1, de la Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles, los cánones debidos por el usufructo perpetuo se calcularán como un porcentaje del precio del terreno, precio que, por su parte, se determinará, a tenor del artículo 67, apartado 1, de esa Ley, en función del valor del terreno. El artículo 72, apartado 3, punto 4, de la citada Ley precisa que, en el caso de un bien inmueble cedido para uso de vivienda, el tipo del canon anual debido en concepto del usufructo perpetuo ascenderá al 1 % del precio del terreno.

### *Ley del IVA*

18 El artículo 5, apartado 1, punto 1, de la ustawa o podatku od towarów i us?ug (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2004, n.º 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Estarán sujetas al impuesto sobre los bienes y servicios [...]: la entrega de bienes y la prestación de servicios, realizadas a título oneroso, en el territorio nacional.»

19 El artículo 7, apartado 1, de la Ley del IVA está redactado en los siguientes términos:

«Se entenderá por entrega de bienes, mencionada en el artículo 5, apartado 1, punto 1, la

transmisión del poder de disposición sobre los bienes con las facultades atribuidas a su propietario, incluidas:

1) la transmisión a requerimiento de la autoridad pública o de una entidad que actúe en nombre de dicha autoridad, o la transmisión, en las condiciones previstas por la Ley, de la propiedad de bienes con indemnización;

[...]

6) la concesión de un usufructo perpetuo sobre terrenos.»

#### *Ley de transformación*

20 El artículo 1, apartado 1, de la ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (Ley de transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre terrenos edificados para uso de vivienda en derecho de propiedad sobre dichos terrenos), de 20 de julio de 2018 (Dz. U. de 2018, posición 1716; en lo sucesivo, «Ley de transformación») dispone:

«El 1 de enero de 2019, el derecho de usufructo perpetuo sobre terrenos edificados para uso de vivienda se transformará en derecho de propiedad sobre dichos terrenos».

21 El artículo 4, apartado 1, punto 3, de la Ley de transformación está redactado en los siguientes términos:

«El certificado en el que se haga constar la transformación (en lo sucesivo, “certificado”), expedido por [...] el alcalde competente (alcalde, presidente del municipio), el consejo de distrito o el consejo de voivodato —cuando los terrenos pertenezcan a una entidad territorial— constituirá el fundamento de la inscripción del derecho de propiedad en el Registro de la Propiedad».

22 El apartado 2, punto 1, de ese artículo precisa que los órganos mencionados en el apartado 1 de dicho artículo deberán expedir de oficio el certificado, en un plazo no superior a doce meses a partir del día en que se produjo la transformación. A tenor del apartado 4 del mismo artículo, el certificado confirmará la transformación y mencionará la obligación de pagar un canon anual de transformación, así como el importe de dicho canon y el momento en que se adeuda.

23 El artículo 5, apartado 1, de esa Ley enuncia:

«El órgano jurisdiccional inscribirá de oficio la propiedad de los terrenos y el derecho al pago en los registros de la propiedad».

24 El artículo 6, apartado 1, de la citada Ley establece que el nuevo propietario podrá impugnar la información que figure en el certificado a que se refiere el artículo 4 de la misma Ley. Cuando se presente una solicitud con arreglo a dicho procedimiento, una resolución administrativa fijará el importe y el plazo para el pago del canon de transformación.

25 El artículo 7 de la Ley de transformación dispone:

«1. El nuevo propietario del terreno abonará el canon por la transformación al actual propietario del terreno.

2. El importe del canon será igual al importe del canon anual adeudado en concepto de usufructo perpetuo en la fecha en que se produjo la transformación.

[...]

6. El canon se devengará durante un período de 20 años a partir del día en que se produjo la transformación.

7. El propietario del terreno podrá, en cualquier momento del período durante el cual esté obligado a pagar el canon, informar por escrito al órgano competente de su intención de pagar el saldo en una sola vez (canon único). El importe del canon único corresponderá al canon del año en el que se manifieste la intención de pagar un canon único, multiplicado por el número de años que faltan hasta la expiración del período [de 20 años].»

26 A tenor del artículo 12, apartado 2, de esa Ley:

«Las disposiciones del artículo 12a de la Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles se aplicarán *mutatis mutandis* a los cánones y a los cánones únicos».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

27 El Municipio de Breslavia es una entidad territorial inscrita como sujeto pasivo del IVA y titular de la propiedad de bienes inmuebles gravados con un usufructo perpetuo en el sentido del Derecho polaco.

28 En virtud de lo dispuesto en el Código Civil, el usufructo perpetuo consiste en la concesión de la utilización de un terreno cuyo propietario sea el Estado, una entidad territorial o una asociación de entidades territoriales, a un usuario, el usufructuario perpetuo, que puede disfrutar del terreno y disponer de su derecho, con exclusión de cualquier otra persona. Los usufructuarios perpetuos pueden ser tanto personas físicas como personas jurídicas. En el marco de un usufructo perpetuo, los terrenos se conceden, en principio, al usufructuario por un período de 99 años que, en casos excepcionales, puede reducirse, sin que llegue a ser inferior a 40 años. El usufructuario perpetuo abona al propietario del terreno un canon anual como contraprestación por el usufructo perpetuo y durante el período de vigencia de este.

29 Con arreglo al artículo 72, apartado 1, de la Ley relativa a la Gestión de los Bienes Inmuebles, los cánones debidos por el usufructo perpetuo se calcularán como un porcentaje del precio del terreno de que se trate, que se determinará, a tenor del artículo 67, apartado 1, de dicha Ley, en función del valor del propio terreno. El artículo 72, apartado 3, punto 4, de la citada Ley dispone que, en el caso de un bien inmueble cedido en usufructo perpetuo para uso de vivienda, el canon anual debido en concepto del usufructo perpetuo ascenderá al 1 % del precio del terreno en cuestión.

30 A tenor de los artículos 5, apartado 1, punto 1, y 7, apartado 1, punto 6, de la Ley del IVA, la concesión de un usufructo perpetuo sobre terrenos constituye una entrega de bienes, por lo que los cánones anuales abonados por el usufructuario debían estar sujetos al IVA.

31 En virtud de la Ley de transformación, el 1 de enero de 2019, el derecho de usufructo perpetuo sobre los terrenos edificados para uso de vivienda se transformó en derecho de plena propiedad sobre dichos terrenos.

32 Con arreglo al artículo 7 de la Ley de transformación, los usufructuarios perpetuos, convertidos en propietarios, deben abonar a la entidad pública que era propietaria del terreno de que se trate un canon de transformación. Este canon debe abonarse el 31 de marzo de cada año durante un período de 20 años, a partir del día en que se produjo la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre el bien inmueble en cuestión en derecho de plena propiedad. Ese

artículo precisa que el importe de dicho canon será igual al importe del canon anual adeudado en concepto de usufructo perpetuo en el día en que se produjo tal transformación. Por otra parte, el nuevo propietario puede, en cualquier momento del período durante el cual esté obligado a pagar el canon de transformación, informar por escrito al órgano competente de su intención de pagar el saldo en una sola vez.

33 Por otra parte, el artículo 6, apartado 1, de la Ley de transformación establece que el nuevo propietario del terreno podrá impugnar el importe del canon de transformación y la duración del período durante el cual debe abonarse ese canon presentando una solicitud en ese sentido ante el órgano competente. Cuando se presente una solicitud con arreglo a dicho procedimiento, una resolución administrativa fijará el importe y el plazo para el pago del canon de transformación.

34 El 5 de enero de 2019, el Municipio de Breslavia solicitó a la autoridad tributaria que emitiera una resolución interpretativa sobre la aplicación del IVA a los cánones que ha de percibir en virtud de la Ley de transformación.

35 Dicho municipio sostiene que los cánones abonados por los nuevos propietarios de los terrenos en virtud de la citada Ley no están sujetos al IVA.

36 Por el contrario, la autoridad tributaria estima, en su resolución interpretativa de 15 de enero de 2019, que los cánones adeudados al Municipio de Breslavia en virtud de la Ley de transformación están sujetos al IVA como saldo del importe adeudado en concepto de la constitución del derecho de usufructo perpetuo sobre los terrenos en cuestión y debido a que, cuando percibe esos cánones, ese municipio actúa en calidad de sujeto pasivo del IVA y no en calidad de autoridad pública.

37 El Municipio de Breslavia interpuso un recurso contra la mencionada resolución interpretativa ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia).

38 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en primer lugar, si la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, llevada a cabo en virtud de la Ley de transformación sin que las partes hayan expresado su voluntad de proceder a dicha transformación, no debe considerarse una operación contemplada en el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, a saber, una transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en las condiciones previstas por la Ley. Dicho órgano jurisdiccional pregunta, más concretamente, si, habida cuenta de sus características, el canon de transformación puede considerarse una «indemnización» en el sentido de esa disposición. El órgano jurisdiccional remitente sostiene que así sucede en el asunto del que conoce y que, por lo tanto, la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA.

39 En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional indica que si, no obstante, no fuera posible considerar que se trata de una entrega de bienes en el sentido de la citada disposición, habría que averiguar entonces si cabe calificar la operación jurídica objeto del litigio principal como entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA.

40 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si, en el presente asunto, el Municipio de Breslavia actúa como sujeto pasivo del IVA, según afirma la autoridad tributaria, o, en su caso, si se aplica a ese municipio la excepción a la sujeción al IVA establecida en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Dicho órgano jurisdiccional considera que, en las circunstancias del presente asunto, el citado municipio ejerce una actividad en calidad de

organismo público y, con arreglo a las disposiciones de la Ley de transformación, se limita, en esencia, a realizar tareas de índole administrativa. El órgano jurisdiccional remitente subraya que, en cambio, la propia transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad se lleva a cabo únicamente por ministerio de la ley, sin posibilidad alguna de negociar las condiciones de realización de esa transformación ni las condiciones de pago de los cánones debidos por esta, y que el Municipio de Breslavia no puede emprender ninguna acción que pueda incidir en el ámbito de aplicación personal, material o económico de la mencionada transformación.

41 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿La transformación de un usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en un derecho de propiedad efectuada [...] por ministerio de la ley constituye una entrega de bienes, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la [Directiva del IVA], en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esa Directiva?

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

3) Cuando un municipio percibe cánones por la transformación de un usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en un derecho de propiedad, [...] ¿actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la [Directiva del IVA], en relación con el artículo 2, apartado 1, letra a), de esa Directiva, o como autoridad pública, en el sentido del artículo 13 de la citada Directiva?»

### **Sobre el procedimiento acelerado**

42 En su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicitó la aplicación al presente asunto del procedimiento acelerado regulado en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia. En apoyo de su solicitud, dicho órgano jurisdiccional alegó que la falta de seguridad jurídica relativa a las modalidades de imposición de los cánones debidos en concepto de la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad menoscaba la seguridad presupuestaria y puede perjudicar a los numerosos ciudadanos polacos afectados.

43 Conforme al artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, a instancia del órgano jurisdiccional remitente o, excepcionalmente, de oficio, el Presidente del Tribunal de Justicia podrá, tras oír al Juez Ponente y al Abogado General, decidir tramitar una petición de decisión prejudicial mediante un procedimiento acelerado que establezca excepciones a las disposiciones de ese Reglamento, cuando la naturaleza del asunto exija resolverlo en breve plazo.

44 En el presente asunto, el 10 de octubre de 2019, el Presidente del Tribunal de Justicia decidió, tras oír al Juez Ponente y al Abogado General, rechazar la solicitud del órgano jurisdiccional remitente mencionada en el apartado 42 de la presente sentencia.

45 Esta decisión obedeció al hecho de que los motivos invocados por el órgano jurisdiccional remitente no permitían determinar que los requisitos establecidos en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento se cumplían en el presente asunto (véase, por analogía, la sentencia de 16 de julio de 2020, Addis, C-517/17, EU:C:2020:579, apartado 42).



46 En efecto, según reiterada jurisprudencia, no pueden establecer la existencia de una urgencia en el sentido del artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento unos meros intereses económicos, por importantes y legítimos que sean (auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 2 de septiembre de 2015, Leonmobili y Leone, C-353/15, no publicado, EU:C:2015:552, apartado 8), ni el riesgo de una pérdida económica o el carácter económicamente sensible del asunto principal (auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 29 de enero de 2014, E., C-436/13, no publicado, EU:C:2014:95, apartado 27).

47 Por otro lado, el número considerable de asuntos cuya tramitación se suspende a la espera de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre el presente procedimiento prejudicial tampoco puede, por sí mismo, constituir una circunstancia excepcional que justifique el recurso a un procedimiento acelerado (véanse, en ese sentido, los autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2012, P, C-6/12, no publicado, EU:C:2012:135, apartado 8; de 31 de marzo de 2014, Irinvesticija draudimas y Nemainas, C-671/13, no publicado, EU:C:2014:225, apartado 10, y de 28 de noviembre de 2017, Di Girolamo, C-472/17, no publicado, EU:C:2017:932, apartado 15).

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Cuestiones prejudiciales primera y segunda***

48 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon constituye una entrega de bienes, en el sentido del apartado 2, letra a), de ese artículo o, subsidiariamente, en el sentido del apartado 1, de dicho artículo.

49 De entrada, procede señalar que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, en particular, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 30 y jurisprudencia citada).

50 Por lo tanto, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, estarán 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.

51 El artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA define la «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

52 A este respecto, de conformidad con reiterada jurisprudencia, el concepto de «entrega de bienes» mencionado en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario (sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, apartado 27 y jurisprudencia citada).

53 Asimismo, el artículo 14, apartado 2, letra a), de la citada Directiva dispone que, además de la operación contemplada en el apartado 1 de ese artículo, tendrá la consideración de entrega de

bienes 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.

54 Por consiguiente, si bien el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA define de manera general el concepto de «entrega de bienes», cabe deducir de la interpretación literal del apartado 2 de ese artículo, en particular de la expresión «además de la operación contemplada en el apartado 1», que dicho apartado 2 se refiere a otras operaciones que, aunque se califican como «entregas de bienes», tienen características distintas de las mencionadas en el artículo 14, apartado 1, de esa Directiva. En particular, la definición de las operaciones previstas en el artículo 14, apartado 2, letra a), de la citada Directiva no hace referencia alguna al «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» mencionado en el artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 35). Por el contrario, el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA se refiere, de manera explícita, a la transmisión de la propiedad de ese bien (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 40).

55 Por lo tanto, del tenor literal y la estructura del artículo 14 de la Directiva del IVA se desprende que el apartado 2 de ese artículo constituye, respecto a la definición general que contiene el apartado 1 de este, una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los de ese apartado 1 (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 36).

56 De este modo, la calificación de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, requiere el cumplimiento de tres requisitos acumulativos. Ante todo, debe existir una transmisión del derecho de propiedad. Además, dicha transmisión debe efectuarse a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley. Por último, debe pagarse una indemnización (sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 37).

57 En el presente asunto, en lo que atañe a los dos primeros requisitos mencionados en el apartado anterior de la presente sentencia, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que no se discute que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, al haber dado lugar a la transmisión del derecho de propiedad del Municipio de Breslavia a los anteriores usufructuarios perpetuos, debe calificarse de transmisión del derecho de propiedad en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA. Además, ha quedado acreditado que esa transformación se llevó a cabo en las condiciones previstas por la ley.

58 Por lo que respecta a la cuestión de si la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad se realizó con indemnización, en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, es preciso señalar, en primer lugar, que el término «indemnización», en virtud de esa disposición, debe recibir, a falta de cualquier referencia al Derecho nacional de los Estados miembros, una definición autónoma y uniforme, propia del Derecho de la Unión, que tenga en cuenta en particular el carácter de *lex specialis* de la citada disposición, como se desprende del apartado 55 de la presente sentencia. Así pues, el contenido de este término no puede depender del sentido y del alcance que este tenga en los Derechos nacionales de los Estados miembros.

59 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para que exista «indemnización», en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, carece de pertinencia que en ese pago concurren todos los elementos que constituyen el concepto de entrega de bienes realizada «a título oneroso» a que se refiere el artículo 2, apartado

1, letra a), de dicha Directiva, habida cuenta del carácter de *lex specialis* de esa disposición (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 44).

60 En segundo lugar, es preciso subrayar que el tenor del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA indica una transmisión «con» indemnización, sin establecer, no obstante, requisitos relativos a la naturaleza o al importe de dicha indemnización.

61 En tercer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para dilucidar si se cumple el requisito relativo a la indemnización, únicamente procede determinar que la indemnización en cuestión esté directamente vinculada a la transmisión de la propiedad y que su pago haya sido efectivo, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 45).

62 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de pagar el canon de transformación nace con arreglo a los términos de la ley el día en que se efectúa la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad y que el importe de dicho canon es igual al importe del canon anual debido en concepto de usufructo perpetuo el día de esa transformación, el cual deberá abonarse durante un período de 20 años. Según los elementos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente, los cánones anuales debidos en concepto del usufructo perpetuo se calculan, a su vez, como un porcentaje del precio del terreno. Por lo tanto, los cánones de transformación controvertidos en el litigio principal están directamente relacionados con la transmisión de la propiedad, cuyo pago efectivo ha de comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

63 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon constituye una entrega de bienes, en el sentido de esa disposición.

### ***Tercera cuestión prejudicial***

64 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon, un municipio actúa como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de esa Directiva, o como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva.

65 Para responder a esta cuestión, procede apreciar, con carácter preliminar, si la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad a cambio del pago de un canon constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA.

66 En efecto, la aplicación del artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA implica la comprobación previa del carácter económico de la actividad de que se trate. Si queda establecida la existencia de una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de esa Directiva, habrá de examinarse entonces la aplicabilidad de la excepción relativa a los organismos de Derecho público prevista en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina

Wroc?aw, C?276/14, EU:C:2015:635, apartado 30, de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, apartado 31, y de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 47).

### *Sobre el carácter económico de la actividad*

67 El concepto de «actividad económica» se define en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA en el sentido de que comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, más concretamente, las operaciones que impliquen «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

68 Por lo que respecta al concepto de «explotación», en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que ese concepto se refiere, conforme a las exigencias del principio de neutralidad del sistema común del IVA, a toda operación, independientemente de su forma jurídica, que tenga la finalidad de obtener del bien ingresos continuados en el tiempo (sentencias de 6 de octubre de 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C?267/08, EU:C:2009:619, apartado 20 y jurisprudencia citada, y de 2 de junio de 2016, Lajvér, C?263/15, EU:C:2016:392, apartado 24 y jurisprudencia citada).

69 El análisis del tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, al poner de relieve la extensión del ámbito de aplicación del concepto de «actividad económica», precisa también el carácter objetivo de esta, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados [véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C?420/18, EU:C:2019:490, apartado 31 y jurisprudencia citada].

70 En el presente asunto, habrá que tener en cuenta, en particular, el hecho de que el Municipio de Breslavia percibe, a cambio de la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, un canon por parte de los anteriores usufructuarios perpetuos, que se devenga, en principio, durante un período de 20 años, a partir del día de esa transformación. Asimismo, en el supuesto de que ese canon se abone en forma de canon único, este corresponde al canon adeudado por el año durante el cual se ha manifestado la intención de pagar en una sola vez multiplicado por el número de años restantes hasta la expiración del período de 20 años, calculado a partir del día de la citada transformación.

71 Tales elementos, cuya verificación incumbe al órgano jurisdiccional remitente, llevan a la conclusión de que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad permite al Municipio de Breslavia obtener de él ingresos continuados en el tiempo y de que, por consiguiente, esta operación constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA.

72 A este respecto, resulta indiferente que tal transformación se efectúe en las condiciones previstas por la Ley y que el importe del canon de transformación haya sido determinado por esa misma Ley, ya que se ha de respetar necesariamente el efecto útil del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA.

73 Del mismo modo, la circunstancia de que el Municipio de Breslavia no haya realizado ninguna gestión activa para la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en un derecho de plena propiedad, dado que esta operación se produce por ministerio de la ley, no puede llevar por sí sola a la conclusión de que esa transformación no se inscribe en el marco de la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el

tiempo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

74 En efecto, no cabe deducir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el hecho de realizar gestiones activas de comercialización de inmuebles constituya un requisito necesario para que una actividad relativa a la gestión de un patrimonio inmobiliario pueda considerarse ejercida con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y, por tanto, para poder calificar esa actividad de «económica» [véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 29 y jurisprudencia citada].

75 Procede añadir que tal requisito tampoco resulta compatible con el necesario respeto del efecto útil del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, que, por definición, se refiere a la transmisión de la propiedad de un bien producida a raíz de un requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley.

#### *Sobre el ejercicio de la actividad como autoridad pública*

76 En cuanto a la cuestión de si, en un supuesto como el del litigio principal, debe considerarse que el Municipio de Breslavia es un sujeto pasivo que actúa como tal, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, o como una autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de esa Directiva, cabe recordar, con carácter preliminar, que, como excepción a la regla general de sujeción prevista en el artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, el artículo 13, apartado 1, de la misma Directiva excluye a los municipios de la condición de sujetos pasivos respecto a las actividades u operaciones económicas en las que actúen como autoridades públicas, a menos que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos llevara a distorsiones significativas de la competencia (sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 29 y jurisprudencia citada).

77 Como excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, procede interpretar dicha disposición de forma estricta (auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19 y jurisprudencia citada).

78 Según reiterada jurisprudencia, del propio tenor de la citada disposición se desprende que, para que pueda aplicarse la regla de no sujeción, deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, por un lado, el ejercicio de las actividades en cuestión por parte de un organismo de Derecho público y, por otro lado, que este actúe en su condición de autoridad pública. Respecto de este último requisito, son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. Así pues, las actividades llevadas a cabo en su condición de autoridades públicas, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados (auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19 y jurisprudencia citada).

79 El Tribunal de Justicia ha precisado también que el objeto o el fin de la actividad en cuestión es irrelevante a este respecto y que el hecho de que el desarrollo de esta implique el ejercicio de prerrogativas de poder público permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de Derecho público (sentencia de 29 de octubre de 2015, Sudaşor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 70 y jurisprudencia citada).

80 Por lo que se refiere específicamente al primero de los dos requisitos establecidos en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA para que se aplique la regla de no sujeción, no

cabe duda de que el Municipio de Breslavia es un organismo de Derecho público.

81 No obstante, también es necesario que se cumpla el segundo requisito exigido por la citada disposición, a saber, que solo estén exentas del IVA las actividades realizadas por un organismo de Derecho público que actúe en calidad de autoridad pública.

82 Pues bien, en el presente asunto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, varios elementos parecen indicar que, en el marco de la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, el Municipio de Breslavia no hace uso de prerrogativas de poder público.

83 Por otra parte, es patente que el Municipio de Breslavia, al aplicar las medidas decididas por el legislador nacional, no dispone de facultades decisorias en lo que respecta al ámbito de aplicación personal de esa transformación y a las modalidades de aplicación de esta.

84 Con arreglo a las disposiciones de la Ley de transformación, resulta que la función del Municipio de Breslavia consiste esencialmente en comprobar las circunstancias fácticas, expedir un certificado que confirme la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad e informar al nuevo propietario de la obligación de abonar un canon de transformación. Como señaló la Abogada General en el punto 61 de sus conclusiones, el canon que deben pagar los anteriores usufructuarios perpetuos no lo determina el Municipio de Breslavia como autoridad pública, en virtud de un régimen de Derecho público que le es propio y en el contexto de un procedimiento administrativo.

85 De lo anterior se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, no puede considerarse que las actividades realizadas por el Municipio de Breslavia en el marco de la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, aun siendo de naturaleza económica, impliquen el ejercicio de prerrogativas de poder público.

86 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon al municipio propietario del bien que le permite obtener ingresos continuados en el tiempo, ese municipio, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe efectuar al órgano jurisdiccional remitente, actúa como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de esa Directiva, y no como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva.

## **Costas**

87 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Primera) declara:

**1) El artículo 14, apartado 2, letra a), 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 la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon constituye una entrega de bienes, en el sentido de**

**esa disposición.**

**2) La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon al municipio propietario del bien que le permite obtener ingresos continuados en el tiempo, ese municipio, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe efectuar al órgano jurisdiccional remitente, actúa como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de esa Directiva, y no como autoridad pública, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la citada Directiva.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.