

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MICHAL BOBEK

presentadas el 22 de febrero de 2018(1)

Asunto C-665/16

Minister Finansów

contra

Gmina Wrocław

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Hecho imponible — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Entrega de bienes a título oneroso — Artículo 14, apartado 2, letra b) — Transmisión de la propiedad de un bien por orden de una autoridad pública — Expropiación de un bien inmueble municipal»

I. Introducción

1. En la mitología romana, Jano era el dios de los comienzos y los finales, de las puertas, pasajes y entradas, pero en el período preclásico, según parece, también de la creación, de la guerra, de las fuentes y del sol. (2) Más allá de las dificultades (bien conocidas por los abogados de la UE) de la atribución de competencias, que también les planteaban problemas a los dioses romanos, cuyos poderes cambiaban continuamente a lo largo de los siglos, hay un aspecto de Jano que se sigue recordando hoy en día: que solía representarse con dos caras.

2. A diferencia de un dios que tenía una cabeza con dos caras, el presente caso trata de una sola cara, pero con dos cabezas. En torno a esto gira la controversia sobre el impuesto sobre el valor añadido (IVA) suscitada en el presente caso: con arreglo al Derecho polaco, el alcalde de Breslavia desempeña un doble papel. Por un lado, es la autoridad ejecutiva del municipio (autónomo) Gmina Wrocław (municipio de Breslavia, Polonia). Por otro, en los asuntos de la administración (vertical) del Estado, actúa también como representante del Tesoro Público.

3. No es nada nuevo, y menos en Europa Central, la doble función de algunos órganos de la Administración regional que, dependiendo de sus tareas específicas, actúan bien como administración autónoma o como Administración del Estado. Sin embargo, la novedad del presente asunto es cómo valorar dicha práctica a efectos del IVA en casos en que el mismo

órgano, concretamente el alcalde de Breslavia, aparezca en la situación concreta de una expropiación de bienes inmuebles a ambos lados de la operación, pero con papeles diferentes. Además, tras la transmisión formal de la propiedad del municipio de Breslavia al Tesoro Público, el bien sigue siendo gestionado de hecho por la misma autoridad: el alcalde de Breslavia.

4. En este contexto, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) pretende aclarar si la transmisión de la propiedad sobre el bien inmueble en cuestión del municipio de Breslavia al Tesoro Público constituye un hecho imponible a efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA. (3) Esta cuestión plantea dos problemas concretos: En primer lugar, para constituir un hecho imponible, ¿la *transmisión de la propiedad de bienes* a efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA debe implicar también la transmisión del *poder de disposición con las facultades atribuidas al propietario* del bien en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva? En segundo lugar, ¿cuál es la relación entre el concepto de «indemnización» a que se refiere el artículo 14, apartado 2, letra a), y el concepto de «título oneroso» del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva?

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. En su relación de operaciones sujetas al IVA, el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA incluye las siguientes:

«las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. Con arreglo al artículo 14 de la Directiva IVA:

«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 adquiriera 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.

[...]»

B. Derecho polaco

7. El artículo 7, apartado 1, punto 1, de la Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley de 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre bienes y servicios; en lo sucesivo, «Ley del IVA») (4) dispone lo siguiente: «Se entenderá por entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, punto 1, la transmisión del poder de disposición sobre bienes con las facultades atribuidas a su propietario, incluida 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.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

8. Tras una decisión del Wojewoda Dolnośląski (gobernador del Voivodato de Baja Silesia, Polonia), la propiedad de un bien inmueble antes perteneciente al municipio de Breslavia fue transferida al Tesoro Público con el fin de construir una carretera. En una decisión separada, el gobernador del Voivodato de Baja Silesia estableció la cuantía de la indemnización que correspondía al municipio de Breslavia (en lo sucesivo, «municipio») por la expropiación de los inmuebles y obligaba al alcalde de Breslavia (en lo sucesivo, «alcalde») a pagar la misma al municipio.

9. Al albergar dudas acerca de sus obligaciones fiscales con respecto a dicha operación, el municipio de Breslavia presentó al Minister Finansów (Ministro de Hacienda) solicitud de interpretación de la legislación fiscal en relación con las circunstancias del caso. En dicha solicitud preguntaba si la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes inmuebles por ministerio de la ley constituye una entrega onerosa de bienes sujeta al IVA. Si era así, se preguntaba qué organismo debía aparecer como adquirente del bien en la factura con IVA.

10. El Ministro de Hacienda respondió que la operación expuesta estaba sujeta al IVA y añadió las siguientes explicaciones.

11. En primer lugar, el sujeto pasivo no podía ser el alcalde, pues no realiza con carácter independiente una actividad económica y no actúa por cuenta propia. En consecuencia, el sujeto pasivo era el municipio.

12. En segundo lugar, aun cuando se hubiese impuesto al alcalde la obligación de pagar la indemnización, ello no obstaba a que la propiedad de los inmuebles del municipio fuera transmitida al Tesoro Público, que estaba representado por el alcalde. Por lo tanto, a efectos del IVA, el vendedor y el adquirente eran un mismo sujeto pasivo.

13. En tercer lugar, al haber sido transmitida con indemnización la propiedad del bien inmueble del municipio al Tesoro Público, se había producido una entrega de bienes a título oneroso, sujeta al IVA.

14. Por lo tanto, el Ministro de Hacienda consideró que el municipio estaba obligado a documentar la entrega de los inmuebles mediante una factura del IVA en la que debía figurar el municipio, por un lado, como vendedor en nombre propio y, por otro, como adquirente en condición de representante del Tesoro Público.

15. El municipio de Breslavia no estuvo de acuerdo con dicha interpretación, por lo que interpuso un recurso contra el Ministro de Hacienda ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia).

16. Dicho tribunal declaró que los hechos no cumplían el requisito de realización de que hubiera tenido lugar una entrega en el sentido del Derecho tributario en forma de transmisión de la titularidad económica de los inmuebles del proveedor al destinatario. La razón era que tanto el vendedor como el adquirente eran la misma persona: el municipio de Breslavia. En consecuencia, el citado tribunal consideró que no se había producido una transmisión de la titularidad económica y efectiva del bien inmueble, a cuya existencia el legislador de la Unión y el legislador nacional supeditan la realización del hecho imponible del IVA.

17. El Ministro de Hacienda interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), órgano jurisdiccional remitente.

18. Éste consideró que la situación en cuestión planteaba serias dudas sobre la posibilidad de que la transmisión, con indemnización, de la propiedad de inmuebles por un municipio a requerimiento de la autoridad pública constituya un hecho imponible en el sentido del artículo 7, apartado 1, punto 1, de la Ley nacional del IVA. Mediante resolución de 12 de febrero de 2015, (5) una Sala compuesta por tres jueces planteó a una Sala ampliada de siete jueces del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) la siguiente cuestión:

«¿Puede considerarse que una transmisión, con indemnización, de la propiedad sobre un inmueble a requerimiento de la autoridad pública, cuya carga económica (incluida la carga tributaria) ha de correr por cuenta del expropiado, constituye un hecho imponible en el sentido del artículo 7, apartado 1, punto 1, [de la Ley del IVA]?»

19. La sala compuesta por siete jueces del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) respondió afirmativamente mediante resolución de 12 de octubre de 2015: (6) la transmisión de la propiedad de inmuebles realizada por un municipio a requerimiento de la autoridad pública ha de tener la consideración de entrega de bienes en el sentido del artículo 7, apartado 1, punto 1, de la Ley del IVA. Expuso que tal transmisión de la propiedad de bienes constituye, en Derecho civil, una entrega de bienes a efectos del IVA. Por lo tanto, en su opinión, era irrelevante si tal operación entrañaba también la transmisión de la titularidad económica del bien expropiado. La Sala tampoco compartía la tesis de que el pago de una indemnización al municipio por los bienes inmuebles expropiados por el Tesoro Público no era un pago real, ya que el municipio recibe de hecho fondos del Tesoro Público en el marco de una aportación para el cumplimiento de una función pública del ámbito de la administración del Estado.

20. Las partes en el procedimiento principal no están de acuerdo con la resolución del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), por lo que han solicitado que se remita una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia. Una Sala compuesta del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) por tres jueces ha estimado dicha solicitud, por lo que ha suspendido el procedimiento y ha planteado la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye la transmisión por ley, con indemnización, al Tesoro Público de bienes inmuebles pertenecientes a un municipio, un hecho imponible en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la [Directiva IVA] si de una disposición del Derecho nacional se desprende que dichos bienes inmuebles seguirán siendo gestionados por el alcalde del municipio, que es representante del Tesoro Público y simultáneamente órgano ejecutivo del municipio?»

¿Resulta relevante para responder a la pregunta anterior si el pago de la indemnización al municipio se realiza de forma efectiva o si consiste únicamente en una transferencia interna en el marco del presupuesto municipal?»

21. Han presentado observaciones escritas el municipio de Breslavia, el Gobierno polaco y la Comisión Europea. Estas mismas partes, además del Ministro de Hacienda, formularon observaciones orales durante la vista celebrada el 13 de diciembre de 2017.

IV. **Apreciación**

22. Las presentes conclusiones se estructuran como se indica a continuación. En primer lugar voy a realizar una serie de observaciones preliminares sobre el contexto específico del caso y el alcance exacto de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente (A). En segundo lugar me voy a ocupar, con carácter general, de la interpretación del concepto de «entrega de bienes» que utiliza el artículo 14, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA y de la relación entre los conceptos de «indemnización» que aparece en el artículo 14, apartado 2, letra a), y de «título oneroso» del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA (B). En tercer lugar examinaré la cuestión específica que se plantea en el presente litigio partiendo de la interpretación dada a las citadas disposiciones (C).

A. Observaciones preliminares

1. La naturaleza dual de las autoridades locales en Polonia

23. El presente caso versa sobre una situación ciertamente peculiar. La naturaleza y función dual de las autoridades locales genera gran complejidad a la hora de valorar la fiscalidad de una operación como la aquí analizada. Partiendo de la útil descripción del órgano jurisdiccional remitente, desarrollada a su vez por las partes en el procedimiento, entiendo la normativa nacional aplicable del siguiente modo.

24. En primer lugar, en cuanto a la administración, Breslavia es un distrito metropolitano. Los distritos metropolitanos desempeñan tanto sus propias funciones de las que son responsables (autoadministración o administración autónoma) como las tareas que les delega el Estado (Administración del Estado). Las tareas relativas a la gestión del bien inmueble aquí controvertido están comprendidas en las funciones propias del distrito metropolitano. Esto significa que, una vez expropiado, el bien inmueble anteriormente perteneciente al municipio de Breslavia seguirá siendo gestionado por el mismo órgano, representado por el alcalde de Breslavia.

25. En segundo lugar, por lo que respecta al presupuesto municipal, el órgano jurisdiccional remitente expone que un distrito metropolitano financia sus propias funciones con sus propios recursos. En cambio, las tareas delegadas de la Administración del Estado se financian con aportaciones de los presupuestos del Estado o de otros niveles de gobierno. Según la resolución de remisión, al municipio (distrito metropolitano) le corresponden las tareas de gestión del bien inmueble controvertido. Al tratarse de sus *propias* funciones, los costes asociados a ellas no quedan necesariamente cubiertos de forma íntegra por las aportaciones del presupuesto del Estado.

26. En tercer lugar, en cuanto a la representación formal de las partes de la operación, aunque la propiedad del bien inmueble haya sido transmitida por el municipio de Breslavia al Tesoro Público, ambas entidades públicas estaban representadas en esa operación por la misma autoridad que desempeñaba diferentes papeles: el alcalde de Breslavia.

2. Sobre el alcance de la cuestión prejudicial

27. La presente petición de decisión prejudicial ha sido delimitada por el órgano jurisdiccional nacional en términos muy concretos. La cuestión planteada se basa en una serie de presunciones de hecho y de Derecho.

28. En particular, 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. La explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos

continuados en el tiempo se considera «actividad económica». (7) En el artículo 13, apartado 1, de la Directiva IVA encontramos una excepción a la definición general de «sujeto pasivo» que contiene el artículo 9, apartado 1. Se excluyen de dicho concepto los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público, en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, a no ser que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. (8)

29. Pese a que el municipio de Breslavia lo ha negado reiteradamente, el órgano jurisdiccional remitente ha declarado expresamente que está fuera de toda duda la capacidad del municipio como *sujeto pasivo*. La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere exclusivamente al *carácter imponible* de la transmisión de la propiedad sobre el bien inmueble en cuestión.

30. Corresponde al juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a los criterios adoptados por el Tribunal de Justicia. (9) A este respecto procede recordar que es responsabilidad del órgano jurisdiccional nacional definir el contexto normativo y fáctico del litigio del que conoce. (10) En particular, la determinación de las cuestiones que deben someterse al Tribunal de Justicia corresponde al juez nacional y no a las partes en el litigio principal, no sólo por la función que el artículo 267 TFUE confiere al Tribunal de Justicia, sino también por su obligación de garantizar que todas las partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. (11)

31. Por lo tanto, no incumbe al Tribunal de Justicia revisar las apreciaciones de hecho ni la interpretación del Derecho nacional ya efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente y que no sean objeto de las cuestiones remitidas. Esto también es cierto (o especialmente cierto) en los casos en que la adecuada valoración exige la aplicación del Derecho de la Unión a una legislación nacional más bien compleja.

32. Por lo tanto, las presentes conclusiones se van a basar en las apreciaciones del órgano jurisdiccional nacional, concretamente a efectos de la operación controvertida, según las cuales el municipio de Breslavia es un «sujeto pasivo», sin adoptar, no obstante, postura alguna al respecto.

B. «Entrega de bienes» con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA

33. Con su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la operación controvertida en el procedimiento principal constituye una «entrega de bienes» imponible con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, si tiene alguna relevancia a este respecto el hecho de que la indemnización pagada consista en una mera transferencia contable interna dentro del presupuesto municipal.

34. Para poder dar una respuesta útil a la cuestión planteada voy a examinar en primer lugar el origen y la finalidad del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA. En segundo lugar, analizaré la relación entre el artículo 14, apartado 2, letra a), y el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA. En tercer lugar, me ocuparé de si la «indemnización» a que se refiere el artículo 14, apartado 2, letra a), cumple el supuesto de «título oneroso» del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

1. Origen y finalidad del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA

35. El artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA contempla una operación específica que consta de tres elementos. Primero: ha de haber una «transmisión de la propiedad de bienes». Segundo: la transmisión de la propiedad debe efectuarse «a requerimiento de la autoridad pública

o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley». Tercero: la transmisión de la propiedad debe hacerse «con indemnización».

36. El artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA comprende un tipo concreto de operaciones. A diferencia de las operaciones a que se refiere el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva, que implica la libre voluntad de las partes inherente a toda operación recíproca a título oneroso, el artículo 14, apartado 2, letra a), de dicha Directiva versa sobre una situación diferente: una transmisión de propiedad como resultado de una decisión unilateral de una autoridad pública, a cambio del pago de una indemnización.

37. Aunque los trabajos preparatorios no arrojen mucha luz sobre la finalidad del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA, (12) el tenor literal y la lógica de esta disposición permiten extraer ciertas conclusiones.

38. Como han señalado diversos autores, es lógico suponer que, con esta disposición, al hacer expresamente de la expropiación con indemnización una entrega de bienes imponible, sometiendo así las transmisiones forzosas de propiedad con indemnización a las mismas reglas que las demás entregas de bienes, se quiso evitar que las autoridades públicas optasen por la expropiación en lugar de realizar operaciones que cumpliesen los requisitos generales de una entrega de bienes. (13)

39. Comparto esta postura. De hecho, parece prudente no incentivar fiscalmente que la Administración Pública recurra a la expropiación en lugar de buscar un acuerdo con la parte interesada. Por lo tanto, ya sea resultado de un contrato o de una expropiación, toda entrega de bienes inmuebles debe seguir siendo fiscalmente neutral. No obstante, procede señalar la diferente lógica y, por tanto, la distinta terminología del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA, que puede expresarse con el siguiente contraste: *Derecho privado — reciprocidad — título oneroso*, por un lado, y *Derecho público — decisión unilateral — indemnización*, por otro.

2. Relación entre el artículo 14, apartado 2, letra a), y el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA

40. La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente y los argumentos formulados por los intervinientes giran en torno a si las operaciones contempladas por el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA deben cumplir o no los requisitos del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, en particular la exigencia de que ha de haber una «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

41. El órgano jurisdiccional remitente y los intervinientes han citado extensa jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA, en la que se pone de relieve la importancia de la transmisión efectiva de la propiedad, sea cual sea la forma jurídica de la transmisión. (14) El Tribunal de Justicia ha señalado que, para que una operación pueda calificarse de entrega de bienes [a una persona] en el sentido del artículo 14, apartado 1, es preciso que esa operación tenga como consecuencia facultar a dicha persona para que disponga de hecho de los bienes como si fuera su propietario. (15) El poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario se ha descrito como el derecho a decidir de qué forma se utilizan los bienes y con qué fin. (16)

42. El argumento formulado por el municipio de Breslavia sugiere que, para que una operación esté comprendida en el artículo 14, apartado 2, letra a), también tendría que cumplir los criterios del artículo 14, apartado 1, es decir, implicar el poder de disposición con las facultades atribuidas al propietario de los bienes.

43. En cambio, el Gobierno polaco y la Comisión alegan que el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA es autónomo respecto del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, por lo que es irrelevante a los efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), que exista una transmisión del poder de disposición sobre los bienes en sentido económico.
44. Comparto esta opinión.
45. El artículo 14 de la Directiva IVA, que se halla bajo el epígrafe «hecho imponible» determina qué constituye «entregas de bienes».
46. El apartado 1 define la *regla general* de lo que constituye una «entrega de bienes»: la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». El apartado 2 de la misma disposición se refiere a *otras operaciones* que «tendrán la consideración de entregas de bienes [...] además de la operación contemplada en el apartado 1».
47. Por lo tanto, el tenor literal y la estructura del artículo 14 de la Directiva IVA muestran que el apartado 2, de dicha disposición constituye efectivamente una *lex specialis* respecto a la definición general de entrega de bienes que contiene el apartado 1.
48. Los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Directiva IVA son supuestos diferentes de «entrega de bienes» y han de ser interpretados independientemente. El artículo 14, apartado 1, contiene los criterios generales para la determinación de una entrega de bienes. El artículo 14, apartado 2, contiene una lista de operaciones que, además de las contempladas en la definición general del artículo 14, apartado 1, también debe ser considerada «entrega de bienes». Por lo tanto, es decisiva la estructura del artículo 14: mientras que su apartado 1 establece los requisitos generales para que exista una entrega de bienes, el apartado 2 se refiere a operaciones concretas que se equiparan a entregas de bienes.
49. El artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA utiliza términos diferentes a los del artículo 14, apartado 1. El primero no hace referencia al «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», sino que emplea otra fórmula: «la transmisión [...] de la propiedad de bienes a requerimiento».
50. En consecuencia, en el contexto específico de las transmisiones forzosas de la propiedad, en contraposición a las relaciones contractuales libremente asumidas, el artículo 14, apartado 2, letra a), desplaza efectivamente todos los elementos relevantes del artículo 14, apartado 1. Así pues, la diferente lógica y finalidad antes expuestas (17) implican conceptos distintos.
51. El centro de atención en el elemento formal de la transmisión de la propiedad del bien, en oposición al poder efectivo de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, en sentido económico, se entiende en el contexto específico de la expropiación. En esos casos es probable que la autoridad pública que efectúa la expropiación lo haga con un fin concreto. La realización de ese fin concreto (como la construcción de una carretera en el terreno expropiado) efectivamente vincula a la autoridad pública en la forma en que ha de disponer del bien. Por lo tanto, puede suceder en la práctica que, pese a haber adquirido la propiedad formal del terreno, la forma en que la autoridad pública puede disponer del bien esté sustancialmente limitada. Si en esas circunstancias concretas se hubiese de aplicar la lógica de la disposición efectiva como propietario, ello podría derivar en situaciones realmente extrañas en casos de expropiación en aras del interés público, pues no habría propietario a efectos del IVA.
52. Además, cabe añadir, por analogía interna, que el artículo 14, apartado 2, letra b), que establece otra de las operaciones adicionales equiparadas a la entrega de bienes, se refiere a «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 adquiriera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo». Como ha señalado el Tribunal de Justicia, el tenor de dicha disposición muestra claramente que, a diferencia de las operaciones contempladas por el artículo 14, apartado 1, las del artículo 14, apartado 2, letra b), no se refieren a la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. (18)

53. En conclusión, el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA no requiere la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, como sí hace el apartado 1 del mismo artículo. A efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, y siempre que se cumplan los demás requisitos de dicha disposición, la transmisión de la propiedad del bien en el sentido de la titularidad legal sobre el bien basta para que la operación sea considerada «entrega de bienes» imponible.

3. Relación entre el artículo 14, apartado 2, letra a), y el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA

54. El artículo 2 de la Directiva IVA constituye la disposición marco que establece las operaciones que están sujetas al IVA. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, 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».

55. Para que una operación esté sujeta al impuesto con arreglo a dicha disposición, debe reunir cuatro requisitos. En primer lugar, debe tratarse de una «entrega de bienes». En segundo lugar, la entrega de bienes debe hacerse «a título oneroso». En tercer lugar, debe llevarse a cabo en el territorio de un Estado miembro. En cuarto lugar, debe efectuarla un «sujeto pasivo que actúe como tal».

56. El artículo 14 de la Directiva IVA sólo se ocupa del primero de esos criterios establecidos por el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA. Se limita a definir la «entrega de bienes». Pero no dice nada en cuanto a los otros requisitos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva (título oneroso, elemento territorial y condición del sujeto pasivo que actúe como tal). De hecho, a diferencia de los artículos 16 a 18 de la Directiva IVA, que se refieren a operaciones que se deben o se pueden tratar como «entregas de bienes a título oneroso», el artículo 14 sólo contempla operaciones que se han de considerar como «entregas de bienes».

57. De ello se deduce, en buena lógica, que el artículo 14 de la Directiva IVA no afecta a los tres criterios restantes del artículo 2, apartado 1, letra a), de la misma Directiva. Por lo tanto, el requisito del *título oneroso* no puede presumirse que esté presente en toda situación en la que se dé una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14 de la Directiva IVA.

58. Esta conclusión trae a colación el segundo aspecto aludido por la cuestión prejudicial: ¿cuál es la relación entre el concepto de «indemnización» a que se refiere el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA y el concepto de «título oneroso» del artículo 2, apartado 1, letra a), de la misma Directiva? ¿Se trata de dos conceptos independientes? ¿O la indemnización debe considerarse como una forma (es decir, un subconjunto lógico) de «título oneroso»?

59. La interpretación del concepto de «título oneroso» en la jurisprudencia es que una entrega de bienes se efectúa «a título oneroso» si existe un *vínculo directo* entre los bienes entregados o los servicios prestados y la contraprestación recibida. (19) Tal vínculo directo sólo existe «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». (20) El Tribunal de Justicia ha declarado que «dicha contraprestación es un valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos». (21)

60. El Tribunal de Justicia también ha señalado que la «contraprestación debe poder expresarse en dinero» y que, «si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de los servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y debe corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello». (22) El hecho de que el precio pagado por una operación sea mayor o menor que el valor normal de mercado ha sido considerado irrelevante por el Tribunal de Justicia a efectos de determinar si la operación se ha realizado o no a título oneroso. (23)

61. A mi parecer, el debate sobre si el concepto de «indemnización» del artículo 14, apartado 2, letra a), reúne todos los elementos que constituyen el «título oneroso» definido en la jurisprudencia antes citada carece prácticamente de relevancia. De hecho, como acertadamente ha señalado la Comisión, los criterios desarrollados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en cuanto al concepto de «título oneroso», que han sido objeto de un extenso debate entre las partes en el presente asunto, se han desarrollado específicamente con motivo de la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con operaciones generalmente contempladas por el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA o en relación con la prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

62. En mi opinión, la «indemnización» a que se refiere el artículo 14, apartado 2, letra a), es un tipo concreto de título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a). Por «indemnización» puede entenderse una forma normalizada de contraprestación prevista para el caso específico de la expropiación.

63. Por este motivo, resulta de escasa importancia si tal concepto objetivamente distinto de la indemnización reúne exactamente todos los requisitos individuales que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha desarrollado a lo largo de los años para el concepto de «título oneroso». La diferente lógica y objetivos de ambos conceptos pueden justificar las adaptaciones o distinciones necesarias.

64. Sin embargo, por si sirve de algo, en la parte final de esta sección volveré a ocuparme de las dos posibles objeciones respecto a la diferencia entre ambos conceptos y, a partir de ahí, demostraré cómo el concepto de indemnización así entendido puede integrarse fácilmente en el más amplio concepto de «título oneroso». En primer lugar está la jurisprudencia según la cual la indemnización por daños y perjuicios generalmente no implica una contraprestación y, en segundo lugar, la jurisprudencia relativa a la necesidad de una «prestación recíproca».

65. Respecto a la primera posible objeción, en el caso de la prestación de servicios y la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha considerado en diversas ocasiones que la indemnización por daños y perjuicios no cumple los requisitos de un «título oneroso». En su opinión, las cantidades abonadas en concepto de arras (indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente en contratos relativos a prestaciones de servicios hoteleros) no tenían relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no estaban sujetas al impuesto. (24) El Tribunal de Justicia también ha declarado que la compensación equitativa vinculada al perjuicio causado a los titulares de derechos por la reproducción de sus obras protegidas tampoco constituye la contraprestación directa de una prestación de servicios. (25)

66. En mi opinión, la indemnización a que se refieren esos asuntos simplemente es distinta de la aludida por el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA. Las citadas sentencias versaban sobre prestaciones de servicios. A diferencia de las entregas de bienes, en cuanto a las prestaciones de servicios, la Directiva IVA no contiene ninguna disposición equivalente al artículo 14, apartado 2, letra a), es decir, una disposición específica que se ocupe de la transmisión de la propiedad a cambio del pago de una indemnización. Habida cuenta de la inclusión expresa de la transmisión de la propiedad con indemnización en el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA, no habría tenido sentido excluir las operaciones allí contempladas del concepto de «operaciones sujetas al IVA» del artículo 2 de dicha Directiva, al definir la «indemnización» como un concepto externo al concepto general de «título oneroso». Como ha señalado acertadamente la doctrina, la introducción del artículo 14, apartado 2, letra a), en la Directiva IVA pudo tener la finalidad de evitar precisamente posibles problemas conceptuales mediante la definición de la operación concreta allí prevista como entrega de bienes. (26)

67. La segunda posible objeción la plantea la jurisprudencia que interpreta la interrelación de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, de la Directiva IVA poniendo énfasis en el aspecto de la «prestación recíproca». Por ejemplo, en la sentencia *Posnania Investment*, donde se trataba de una operación consistente en la transmisión de la propiedad de un bien inmueble a un organismo público en pago de deudas tributarias por impuestos impagados, el Tribunal de Justicia declaró que, aunque existía una relación jurídica entre el proveedor y el comprador, la *obligación* del sujeto pasivo (proveedor) era *unilateral*, el pago del impuesto únicamente supuso su liberación legal de la deuda y el impuesto constituía una exacción obligatoria. Partiendo de esas premisas, el Tribunal de Justicia concluyó que no existía relación jurídica en cuyo marco se intercambiasen prestaciones recíprocas. (27)

68. Una vez más, en la medida en que dicha categoría es realmente relevante a la vista de la diferente naturaleza de la operación contemplada en el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA, sigue habiendo un elemento de «reciprocidad» en el sentido de «vínculo directo», incluso en relación con la transmisión de la propiedad sobre un bien y la indemnización. La una es causa de la otra: la indemnización se pagó por haber sido expropiado el bien. De hecho, dicho elemento se refiere a la relación lógica entre la contraprestación y la prestación: la entrega de bienes de que se trata y la contraprestación (en forma de indemnización) debe considerarse como un vínculo directo. Si no se efectúa la entrega, no se paga contraprestación alguna, y viceversa. (28)

4. Conclusión parcial

69. La aplicación del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA está supeditada al cumplimiento de tres requisitos acumulativos. Primero, ha de haber una «transmisión de propiedad». Segundo, la transmisión debe efectuarse a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley. Tercero, debe pagarse una indemnización.

70. Respecto al primero de esos requisitos, la Directiva IVA no requiere la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, como sucede con el apartado 1 del mismo artículo. A efectos del artículo 14, apartado 2, letra a), de esa Directiva, y siempre que se cumplan los requisitos relativos a la indemnización y a la forma de efectuar la operación, la transmisión de la propiedad del bien en el sentido de la titularidad legal sobre el bien basta para que la operación sea considerada como «entrega de bienes» con arreglo al artículo 14 de dicha Directiva.

71. Para que una entrega de las contempladas en el artículo 14, apartado 2, letra a), esté sujeta al IVA deben cumplirse también los requisitos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la

Directiva IVA, dándose además los elementos específicos que contiene la primera disposición. Dichos elementos específicos del artículo 14, apartado 2, letra a), también influyen en la interpretación del concepto general de «título oneroso» del artículo 2, apartado 1, letra a). La indemnización efectivamente pagada conforme al artículo 14, apartado 2, letra a), se ha de considerar un tipo concreto de «título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA.

C. El presente asunto

1. ¿Existió una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a)?

72. En el presente caso, el órgano jurisdiccional remitente ha expresado sus dudas acerca de la existencia de una transmisión de propiedad en sentido «económico». Expone que el alcalde de Breslavia actúa en ambos lados de la operación, como órgano de la administración local (municipio) y como representante del Tesoro Público. Las disposiciones aplicables del Derecho polaco sólo se refieren a la transmisión de la «propiedad jurídica» y no atienden a la transmisión de la «propiedad económica». Por lo tanto, hay dudas acerca de la existencia de una transmisión *de facto* de la propiedad económica. El órgano jurisdiccional remitente subraya también que la operación controvertida versa sobre la transmisión del derecho de propiedad que se efectúa no en virtud de la libre manifestación de voluntad de las partes en tal operación, sino por ministerio de la Ley y a cambio de una indemnización.

73. El concepto de «propiedad económica» no aparece como tal en la Directiva IVA. Sin embargo, de las observaciones del órgano jurisdiccional remitente y del debate entre los intervinientes se desprende que la cuestión prejudicial versa sobre si es posible aplicar aquí el concepto de «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» que establece el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA, según lo interpreta el Tribunal de Justicia.

74. Conforme a los criterios generales expuestos en los puntos 40 a 53 de las presentes conclusiones, entre los requisitos del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA no figura el de que exista una transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

75. En consecuencia, y sin perjuicio de la comprobación que efectúe el órgano jurisdiccional nacional, parece que en el presente caso se cumplen los tres requisitos del artículo 14, apartado 2, letra a), para la existencia de una entrega de bienes.

76. En primer lugar, tal y como confirma el órgano jurisdiccional nacional, no se discute que la propiedad del bien inmueble ha sido transmitida por el municipio de Breslavia al Tesoro Público. A este respecto es irrelevante que de hecho el alcalde de Breslavia actuase en dos papeles diferentes en la misma operación: como autoridad ejecutiva en nombre del municipio y como representante del Tesoro Público. Lo que importa a los efectos de esta disposición es el cambio de la titularidad legal de la propiedad entre dos personas jurídicas claramente diferentes.

77. En segundo lugar, la transmisión de la propiedad fue producto de una decisión adoptada por el gobernador del Voivodato de Baja Silesia y de conformidad con la legislación nacional. (29) También es irrelevante a este respecto el hecho, apuntado por el órgano jurisdiccional remitente, de que la transmisión de la propiedad de los bienes no fuese resultado de la libre voluntad de las partes. De hecho, el segundo requisito del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA es precisamente que la transmisión de la propiedad sea, bien con arreglo a ley, o bien a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre. Este elemento implica una diferencia con las operaciones contempladas por el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva y, *per se*, significa

que no hay libre voluntad ni acuerdo mutuo.

78. En tercer lugar, podría parecer que se produjo el pago de una indemnización por parte del alcalde de Breslavia en virtud de una decisión separada emitida por el gobernador del Voivodato de Baja Silesia, en que establecía la cuantía de la indemnización que correspondía al municipio de Breslavia. Sin embargo, dado que entre los intervinientes en el presente procedimiento ha sido objeto de un amplio debate la existencia de una indemnización «efectiva», voy a examinar esta cuestión concreta por separado.

2. Indemnización «efectiva» o contraprestación

79. El análisis general efectuado en los puntos 54 a 68 de las presentes conclusiones ya sugiere que el concepto de «indemnización» del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse como tipo específico de «título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

80. Sin embargo, de la resolución de remisión y de las observaciones de los intervinientes en el procedimiento principal se desprende que las dudas del órgano jurisdiccional remitente no se refieren tanto a la relación lógica entre los conceptos de «título oneroso» e «indemnización» como a la falta de certeza sobre si la indemnización ha sido pagada *de forma efectiva*.

81. Las dos partes en el procedimiento principal consideran que no se pagó *efectivamente* contraprestación alguna.

82. Según el municipio de Breslavia, los fondos para el pago de la indemnización fijada por la decisión del gobernador del Voivodato de Baja Silesia se extrajeron del presupuesto municipal vinculado a las funciones del distrito metropolitano. Al mismo tiempo, los ingresos de la indemnización se reflejaron en el mismo presupuesto como rendimientos del municipio. Esto se llevó a cabo mediante una transferencia contable interna que no compensó la pérdida del bien inmueble sufrida por el municipio de Breslavia.

83. El Gobierno polaco alega que no se puede considerar cumplido el requisito del *vínculo directo* entre la transmisión de la propiedad y la indemnización. El alcalde de Breslavia, a quien se ordenó el pago de la indemnización, carece de presupuesto propio. Los fondos para las funciones que desempeña proceden del presupuesto municipal. En consecuencia, la ejecución de la decisión de pagar la indemnización se efectuó simplemente con una transferencia de fondos que ya estaban asignados al municipio de Breslavia para sus funciones como distrito metropolitano. El Ministro de Hacienda expuso un punto de vista similar en la vista oral.

84. Corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en las circunstancias concretas del caso que nos ocupa, se pagó efectivamente una indemnización. En efecto, no es tarea del Tribunal de Justicia juzgar los entresijos de la legislación administrativa polaca, dado que las circunstancias de hecho y de Derecho de este asunto siguen, sin duda, siendo inciertos, a pesar de la invitación del Tribunal de Justicia a los intervinientes en la vista para explicar el funcionamiento del sistema contable de una administración municipal de carácter dual. En particular, sigue sin estar claro si existió una verdadera transferencia de fondos del Tesoro Público y, si es así, a favor de cuál de las partidas presupuestarias del municipio, o incluso en qué medida el municipio dispone de partidas presupuestarias separadas para las distintas tareas que tiene encomendadas.

85. Hay sin embargo algunos temas generales que quizá podrían serle aclarados al órgano jurisdiccional remitente.

86. En primer lugar, el hecho de que la indemnización se efectuase mediante una operación contable no obsta para que fuera efectiva, pues ni la Directiva IVA ni la jurisprudencia imponen requisito alguno sobre el método de pago o del procedimiento contable por el cual se lleve a cabo la indemnización.

87. En segundo lugar, en cuanto al vínculo directo o el *quid pro quo* básico e inherente lógicamente a toda operación, (30) debe existir una contraprestación a cambio de la transmisión de la titularidad legal del bien. En cierto modo, la contraprestación debe producirse en la dirección contraria a la transmisión de la titularidad. Por lo tanto, es preciso que se genere algún incremento en los *recursos propios* del municipio, teniendo en cuenta que los bienes antes pertenecían al municipio en su condición de entidad independiente de administración autónoma.

88. En tercer lugar, al ser la indemnización del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA una concreción específica de la contraprestación que exige el artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, es necesario que dicha indemnización haya sido pagada *de forma efectiva*. Así lo confirma el artículo 14, apartado 2, letra a), que [en la versión inglesa] expresamente requiere el *pago* [«payment»] de una indemnización. Uno de los principios fundamentales de la Directiva IVA es que la base imponible esté constituida por la contraprestación *realmente* percibida y cuyo corolario consiste en que las autoridades fiscales no pueden percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo. (31) De hecho, si se produce una prestación sin contraprestación, no hay base imponible alguna. (32) Más claramente: si no se ha recibido ningún pago, no hay nada por lo que tributar.

V. Conclusión

89. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo que se responda del modo siguiente a la cuestión planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

«La transmisión por ley, con indemnización efectiva, al Tesoro Público de bienes inmuebles pertenecientes a un municipio, constituye un hecho imponible en el sentido del 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 si de una disposición del Derecho nacional se desprende que dichos bienes inmuebles seguirán siendo gestionados por el alcalde del municipio, que es representante del Tesoro Público y simultáneamente órgano ejecutivo del municipio.»

1 Lengua original: inglés.

2 Véase, por ejemplo, Roscher (ed.), W.H., *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, vol. 2. Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890-1897, pp. 29 a 41, o William Smith (ed.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, vol. II. Londres, Taylor y Walton, 1846, pp. 550 a 552.

3 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»).

4 Dz. U. 2004 n.º 54, posición 535. Texto consolidado: Dz. U. 2011 n.º 177, posición 1054, en su versión modificada.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361), apartado 27.

8 Véase la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 29 y la jurisprudencia allí citada.

9 Véase la sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 23 y la jurisprudencia allí citada. Véase también el auto de 20 de marzo de 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197), apartados 18 a 22 y la jurisprudencia allí citada.

10 Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28), apartado 31 y la jurisprudencia allí citada.

11 Véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de octubre de 2015, T-Mobile Czech Republic y Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657), apartados 28 y 29 y la jurisprudencia allí citada.

12 Una disposición similar al artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva IVA se introdujo con la 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»). En la Propuesta de la Comisión (COM/1973/950/final), el proyecto del artículo 5, apartado 2, letra f), que acabó siendo el artículo 5, apartado 4, letra a), de la Sexta Directiva IVA, se refería a «la transmisión, con indemnización, a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre, de la propiedad de bienes, *en los casos en que la transmisión de tal propiedad por contrato privado hubiera originado el devengo del impuesto*». Esta última disposición (en cursiva mía) no se incluyó en el texto final. La Propuesta también contenía un artículo 12, apartado 4, con arreglo al cual «respecto a las entregas de bienes mencionadas en el artículo 5, apartado 2, letra f), constituirá la base imponible el importe de la indemnización pagada, excepto la indemnización por despido». Esta disposición no llegó a incluirse en el texto definitivo. Véase Terra, B.J.M., y Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, vol. A, IBFD Publications, 1991, p. 209.

13 Véase, por ejemplo, Terra, B.J.M., y Kajus, J., *Introduction to European VAT (refund), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246; o van Doesum, A., van Kesteren H., y van Norden, G.-J. *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111.

14 Véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita K (C-78/12, EU:C:2013:486), apartado 35. El Tribunal de Justicia también ha subrayado que dicha disposición «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 faculta a la otra parte a disponer de hecho de dicho bien como si ésta fuera la propietaria». Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 51 y la jurisprudencia allí citada. El Tribunal de Justicia ha explicado que con ello se pretende que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de los hechos imposables, y que este objetivo puede verse comprometido «si la existencia de una entrega de bienes [...] estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que

difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil». Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61), apartado 8.

15 Sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536), apartado 51 y la jurisprudencia allí citada.

16 Véase, a este respecto, la sentencia de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73), apartado 34.

17 Véanse los puntos 35 a 39 de las presentes conclusiones.

18 Véase la sentencia de 4 de octubre de 2017, *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:734), apartado 31.

19 Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, *Profitube* (C?165/11, EU:C:2012:692), apartado 51 y la jurisprudencia allí citada.

20 Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de mayo de 2017, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361), apartado 31 y la jurisprudencia allí citada.

21 Véase, en particular, la sentencia de 7 de noviembre de 2013, *Tulic? y Plavo?in* (C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722), apartado 33 y la jurisprudencia allí citada.

22 Véase la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Orfey Bulgaria* (C?549/11, EU:C:2012:832), apartados 44 y 45 y la jurisprudencia allí citada.

23 Véase la sentencia de 2 de junio de 2016, *Lajvér* (C?263/15, EU:C:2016:392), apartado 45 y la jurisprudencia allí citada.

24 Sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440), apartado 32.

25 Sentencia de 18 de enero de 2017, *SAWP* (C?37/16, EU:C:2017:22), apartado 30.

26 Véanse, por ejemplo, van Doesum, A., van Kesteren, H., y van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111; Terra, B.J.M., y Kajus, J., *Introduction to European VAT (refund.)*, Commentaries on European VAT Directives, IBFD Publications, 2017, p. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 67.

27 Sentencia de 11 de mayo de 2017, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361), apartados 32 a 36. Véase, en sentido similar, en cuanto a prestaciones de servicios, la sentencia de 22 de junio de 2016, *?eský rozhlas* (C?11/15, EU:C:2016:470), apartados 24 a 26.

28 Véase van Doesum, A., van Kesteren, H., y van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 129, citando la sentencia de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C?33/93, EU:C:1994:225), apartado 16. Véase, *a sensu contrario*, la sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440), apartado 26, en que la reserva de un alojamiento no se consideró sujeta al pago de un depósito, por lo que no existía relación directa entre el servicio y la contraprestación.

29 La disposición nacional invocada es el artículo 12, apartado 4, de la Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (Ley sobre normas específicas relativas a la fijación del

trazado de carreteras públicas).

30 Véase, con carácter general, el punto 68 de las presentes conclusiones.

31 Véase la sentencia de 2 de julio de 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 35 y la jurisprudencia allí citada. Véase la sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 12 y 13.

32 Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 31 y la jurisprudencia citada.