



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
presentadas el 16 de febrero de 2017<sup>1</sup>

**Asunto C-36/16**

**Minister Finansów  
contra  
Posnania Investment SA**

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

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Operaciones sujetas — Entrega a título oneroso — Actuación de un sujeto pasivo como tal — Sujeción al impuesto de la entrega de un bien en pago para satisfacer una deuda tributaria»

## I. Introducción

1. ¿Constituye una operación sujeta al IVA la entrega de bienes en pago para satisfacer deudas tributarias, cuando el deudor tributario es también un sujeto pasivo a efectos de la legislación en materia del IVA? Sobre esta cuestión hasta ahora no aclarada versa la presente petición de decisión prejudicial.
2. En el procedimiento principal, una sociedad mercantil hizo uso de esta posibilidad de compensación en especie de deudas tributarias por impuestos vencidos, admitida por la legislación polaca del procedimiento tributario, cediendo al Estado la propiedad sobre un terreno. No obstante, dicha sociedad actuaba, entre otras actividades, como agencia inmobiliaria.
3. Resulta ciertamente singular la cuestión de si una operación de liquidación de impuestos puede ser objeto de gravamen por segunda vez. Por otro lado, llama la atención la idea de que tal operación esté sujeta al impuesto, habida cuenta del carácter indirecto del IVA, en que la carga tributaria se ha de trasladar al destinatario (en este caso, el Estado).

<sup>1</sup> — Lengua original: alemán.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico de este caso en el Derecho de la Unión lo constituye el artículo 2, apartado 1, 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<sup>2</sup> (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Con arreglo a dicha disposición, 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 [...]»

5. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA define del siguiente modo al sujeto pasivo:

«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.»

6. Por otro lado, el artículo 16, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

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

### B. Derecho nacional

7. El legislador polaco ha transpuesto en este sentido las disposiciones de la Directiva del IVA. Además, según informa el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 66, apartado 1, de la *Ordynacja podatkowa* (Ley tributaria), adoptada como Ley de 29 de agosto de 1997, reconoce al sujeto pasivo la posibilidad de compensar las deudas tributarias por impuestos vencidos mediante la transmisión de una propiedad al Tesoro público o, en particular, a un municipio, siempre que su producto se destine al erario. Con arreglo al artículo 66, apartado 2, de la Ley tributaria polaca, dicha transmisión y la consiguiente extinción de la deuda tributaria se producen sobre la base de un contrato con el municipio (o el Tesoro público, etc.), cuyas modalidades regulan en detalle los apartados 2 y 3 del citado artículo. El momento en que se extingue la deuda tributaria es, con arreglo al artículo 66, apartado 4, de la Ley tributaria polaca, el de la transmisión de la propiedad sobre el bien entregado.

<sup>2</sup> — DO 2006, L 347, p. 1.

### III. Litigio principal

8. La demandante en el procedimiento principal, Posnania Investment S.A. (en lo sucesivo, «sociedad» o «demandante»), es una sociedad mercantil de Derecho polaco dedicada, entre otras actividades, al comercio inmobiliario. Para compensar ciertas deudas tributarias pendientes, hizo uso de la posibilidad que ofrece el artículo 66, apartado 1, de la Ley tributaria polaca y el 5 de febrero de 2013 celebró un contrato con el municipio competente en relación con la transmisión de la propiedad sobre un solar. Con ello se extinguió parcialmente la deuda tributaria.

9. Posteriormente, la sociedad preguntó al Minister Finansów (Ministro de Hacienda) si la transmisión de la propiedad al municipio estaba sujeta al IVA. En opinión de la sociedad, no podía ser así. A este respecto se remitió, en particular, a la jurisprudencia del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) según la cual no está sujeta al IVA la transmisión de la propiedad al Tesoro público para la compensación de deudas tributarias vencidas, en el caso de impuestos destinados al presupuesto del Estado.

10. Sin embargo, en su comunicación de 10 de mayo de 2013, el Ministro de Hacienda consideró que la transmisión de la propiedad por parte de la sociedad constituye una entrega, en principio, sujeta al IVA. La sociedad recurrió dicha comunicación.

11. El tribunal de primera instancia anuló, mediante sentencia de 13 de febrero de 2014, la comunicación de Ministro de Hacienda, invocando la citada jurisprudencia del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo). En particular, señaló que la postura de la Administración tributaria era contraria al «principio de confianza». Contra dicha sentencia interpuso recurso de casación el Ministro de Hacienda.

### IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. Mediante resolución de 21 de septiembre de 2015, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que ahora conoce del asunto, planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

La transmisión de la propiedad sobre una finca (un bien) por parte del sujeto pasivo del IVA a favor de:

- a) el Tesoro público, como compensación de deudas tributarias por impuestos vencidos cuyo producto se destina al presupuesto del Estado, o
- b) un municipio, distrito o voivodato, como compensación de deudas tributarias por impuestos vencidos cuyo producto se destina a sus respectivos presupuestos,

con el resultado de la extinción de la deuda tributaria, ¿constituye una operación sujeta al impuesto (entrega de bienes) a efectos de los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido?

13. La República de Polonia y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas sobre esta cuestión ante el Tribunal de Justicia.

## V. Apreciación jurídica

14. El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA establece cinco requisitos para que se produzca el devengo del impuesto: debe existir una entrega de bienes o una prestación de servicios (1), realizada por un sujeto pasivo (2) que actúe como tal (3) a título oneroso (4) en el territorio de un Estado miembro (5). De estos requisitos, es indudable que tres se cumplen. La transmisión de un solar es una entrega de bienes. Además, dicha entrega la realizó un sujeto pasivo y fue en el territorio de un Estado miembro.

15. Por lo tanto, para responder a la cuestión prejudicial es preciso comprobar, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, si en el presente caso puede hablarse de una entrega de bienes «a título oneroso» (véase la sección A) en que el sujeto pasivo actuó «como tal» (véase la sección B).

### A. Entrega realizada por un sujeto pasivo a título oneroso en el territorio de un Estado miembro

16. En opinión de la Comisión y de la República de Polonia, la transmisión del solar con motivo de una liquidación de impuestos se realizó a título oneroso a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. La condonación de una obligación pecuniaria a cambio de una entrega no puede ser tratada de forma diferente que la constitución de un crédito pecuniario en virtud de una entrega.

17. En todo caso, podría cuestionarse si la entrega y la condonación de las deudas tributarias se basan en una relación jurídica sinalagmática. De hecho, el Tribunal de Justicia ha considerado necesaria tal relación en sus resoluciones. En ellas ha declarado que una entrega de bienes sólo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA si entre el proveedor y el beneficiario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian recíprocamente prestaciones y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del bien entregado al beneficiario.<sup>3</sup>

18. Que la entrega del solar y la extinción de las deudas tributarias en el presente caso se basan en una relación jurídica se deduce del propio artículo 66, apartado 1, de la Ley tributaria polaca. En él se regula una relación jurídica de carácter legal. Y también lo confirma el contrato jurídico-público contemplado en el apartado 2 de dicho artículo. En todo caso, cabe cuestionar si en el caso de una extinción legal de la deuda tributaria (artículo 66, apartado 4, de la Ley tributaria polaca) en virtud de la entrega de un bien en pago existe realmente una relación jurídica recíproca o sólo unilateral. Sin embargo, no es preciso aclarar esta cuestión.

19. El IVA es un impuesto *general* sobre el consumo<sup>4</sup> que grava el gasto realizado por el destinatario de la prestación para obtener un beneficio consumible (entrega de bienes o prestación de servicios). Por lo tanto, el concepto de relación jurídica que se considera necesaria a tal fin debe ser objeto de una interpretación muy amplia. No puede depender ni de la validez jurídico-civil, ni del fundamento jurídico-civil o jurídico-público ni de la reciprocidad de dicho fundamento. Lo único importante es si

3 — Sentencias de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758), apartado 32; de 20 de junio de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409), apartado 40; de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), apartado 34; de 17 de septiembre de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494), apartado 18, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14.

4 — Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

el destinatario gasta parte de su patrimonio para obtener un beneficio consumible (una entrega de bienes o una prestación de servicios) que le proporciona un sujeto pasivo.<sup>5</sup> Por lo tanto, lo determinante es el carácter recíproco entre el gasto y el beneficio consumible, y no entre los fundamentos jurídico-civiles o jurídico-públicos.

20. Partiendo de esta amplia concepción que exige la legislación tributaria de una operación a título oneroso, en el presente caso (de acuerdo con la Comisión y la República de Polonia) se ha de afirmar la existencia de una entrega a título oneroso. Y lo mismo sucede cuando las deudas tributarias se extinguen por fuerza de ley con la transmisión de la propiedad sobre el solar (artículo 66, apartado 4, de la Ley tributaria polaca).

## **B. Actuación del sujeto pasivo como tal**

### ***1. ¿Constituye el pago de deudas tributarias una actividad económica?***

21. Por otro lado, es preciso aclarar si un sujeto pasivo del IVA que, como deudor tributario, paga sus impuestos no con dinero, sino en especie, actúa a ese respecto también como sujeto pasivo del IVA, es decir, «como tal» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

22. Un sujeto pasivo actúa en tal condición («como tal») sólo cuando realiza operaciones en el marco de sus actividades sujetas.<sup>6</sup> Tal y como se desprende del artículo 9 de la Directiva del IVA, para ello no basta con que exista una actividad a título oneroso: la Directiva exige una cierta cualificación, concretamente una actividad económica en el momento de la actuación.

23. Por lo tanto, la cuestión aquí determinante es si la liquidación de deudas tributarias constituye una actividad económica del deudor tributario a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA. Si se responde negativamente, aún se habrá de preguntar si cambia algo a este respecto el hecho de que las deudas tributarias no se satisfagan con dinero, sino en especie.

24. El concepto de «actividades económicas», con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y, conforme a la jurisprudencia, se incluyen todas las fases de la fabricación, comercio y prestación de servicios.<sup>7</sup>

25. El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA define las actividades económicas mediante determinados tipos de profesiones. Si se observa con detenimiento, se trata de una definición tipológica en la que se enumeran tipos (profesiones) de empresas. A diferencia de los conceptos abstractos, las definiciones tipológicas son más abiertas. La pertenencia a un tipo no viene determinada por una subsunción lógico-abstracta, sino que puede depender del grado de similitud con el arquetipo (modelo) propuesto. No es necesario que concurren todas las características del tipo, pudiendo en el caso concreto no cumplirse alguna de ellas. El caso concreto examinado se asigna al tipo simplemente mediante una comparación valorativa de la similitud. Esta asignación requiere una consideración global del caso concreto, que tenga en cuenta la denominación comercial y atiende al grado de similitud con el tipo (arquetipo).

5 — Asimismo, la propina unilateral y voluntariamente pagada en un restaurante tras el cumplimiento del contrato de servicios hosteleros constituye una remuneración por el servicio.

6 — Véase, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbricht (C-291/92, EU:C:1995:304), apartados 17 y siguientes; de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), apartado 66, y de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 42.

7 — Véanse, en particular, las sentencias de 4 de diciembre de 1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429), apartado 17; de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377), apartado 41, y de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 41.

26. Aunque el concepto de «actividad económica» se haya de interpretar en sentido amplio,<sup>8</sup> el pago de deudas tributarias no puede incluirse en él. Por el contrario, el pago de impuestos es simplemente el cumplimiento de una obligación personal de Derecho público que incumbe a todo deudor tributario, aunque no sea un sujeto pasivo del IVA. Y esto es así aunque se trate de impuestos que gravan una actividad económica, como por ejemplo el pago de deudas del IVA.

27. No afecta tampoco a esta conclusión el hecho de que la deuda tributaria se pague en especie. La entrega de bienes en pago tan sólo constituye, en último término, una modalidad especial de pago dentro de la recaudación fiscal. Al igual que en el procedimiento tributario ordinario, la deuda tributaria originada conforme a la ley se satisface también, pero no con dinero, sino en especie, según el valor objetivo de los bienes entregados (y no según el precio de compra). Por lo tanto, esa actuación en el marco de la recaudación fiscal, de Derecho público, no puede calificarse de actividad económica. La entrega de bienes patrimoniales para satisfacer una deuda tributaria propia no se puede comparar en modo alguno con la actividad de un típico sujeto pasivo del IVA a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA (por ejemplo, un comerciante que adquiere bienes para venderlos).

28. Tampoco cambia nada a este respecto el contrato jurídico-público previsto en la Ley tributaria polaca. Con él únicamente se asegura la conformidad de los intervinientes respecto de esta especial modalidad de pago. El acreedor tributario únicamente se declara conforme con que la deuda tributaria se liquide mediante los bienes entregados.

29. Por otro lado, de la petición de decisión prejudicial tampoco se desprende que el Derecho nacional permita al Tesoro público dirigirse al deudor tributario y ofrecerle la posibilidad de pagar sus impuestos no con dinero, sino mejor con la entrega de un determinado inmueble, que en caso contrario habría de adquirir mediante una operación comercial. Sólo al sujeto pasivo le asiste la opción de pagar así sus impuestos, y de elegir los bienes con los que hacerlo. En ese caso, el Tesoro público únicamente puede declararse conforme, pero no puede exigir un pago de esa naturaleza.

30. En particular, la deuda tributaria se extingue por fuerza de ley con la transmisión, en la medida del valor del bien entregado. No depende de la voluntad ni de lo negociado entre las partes respecto del contrato jurídico-público. En un Estado de Derecho que se financia por medio de tributos, el valor del bien ha de determinarse en función de criterios de valoración abstractos (aplicables a todos los sujetos pasivos). Teniendo en cuenta estas premisas (cuya comprobación corresponde al órgano jurisdiccional remitente), en el caso del pago de deudas tributarias mediante la entrega de un bien, en principio no puede hablarse de una actividad económica (típica).

## ***2. ¿Excepción por la proximidad con la actividad principal gravada?***

31. No obstante, en el presente caso la transmisión del solar no la realizó, por ejemplo, un abogado o un médico, sino un agente inmobiliario. Por lo tanto, no se puede negar que existe una cierta proximidad entre esa actividad (entrega del solar en pago) y la actividad económica desarrollada (el comercio inmobiliario).

32. El Tribunal de Justicia se ocupó de una situación similar en el asunto Kostov.<sup>9</sup> En él, un sujeto pasivo (un agente judicial independiente) había celebrado diversos contratos de mandato para subastar inmuebles en nombre de terceros, contratos que guardan una cierta proximidad material con su actividad principal (las subastas). El Tribunal de Justicia declaró que estaban sujetos al impuesto.

8 — Sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426), apartado 39; de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377), apartado 42; de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros (C-284/04, EU:C:2007:381), apartado 35, y de 20 de junio de 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413), apartado 17.

9 — Sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

33. En su opinión, «el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA por sus actividades de agente judicial independiente debe considerarse “sujeto pasivo” respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de modo ocasional, siempre que tal actividad constituya una actividad en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA».<sup>10</sup>

34. Pero esto no puede interpretarse en el sentido de que todas las actuaciones de un sujeto pasivo a título oneroso de repente se realicen también en su condición de sujeto pasivo. En el caso del citado asunto, existía una estrecha relación entre la «actividad secundaria» del agente judicial y su actividad principal sujeta. Por lo tanto, desde el punto de vista de la necesaria consideración típica, el mandato realizado sólo ocasionalmente para terceros ciertamente constituía también una actividad económica.

35. En cambio, en el caso del pago de deudas tributarias por parte de un agente inmobiliario mediante la entrega de un solar, desde una consideración típica, no existe una actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

36. Aunque el principio de neutralidad competitiva (como acertadamente señala la Comisión) exige que todos los proveedores que compitan en el mercado del consumo se sujeten por igual al IVA, el pago de deudas tributarias en especie no constituye ninguna situación de competencia con otros deudores tributarios. El deudor tributario que satisface su deuda no está compitiendo en ese momento con otros sujetos pasivos del IVA (por ejemplo, otros agentes inmobiliarios). En efecto, no tiene ningún poder de negociación para determinar el «precio» del bien objeto de entrega. La valoración del solar se lleva a cabo en el marco de la recaudación fiscal, atendiendo a criterios objetivos, por lo que no puede existir competencia alguna en cuanto al precio.

37. A este respecto, la entrega de un bien para pagar deudas tributarias es una operación ajena a cualquier mercado, y esto es aplicable tanto a los deudores tributarios «normales» como a los deudores tributarios que al mismo tiempo son sujetos pasivos del IVA. Tampoco el Estado, como destinatario de la prestación, puede optar entre la «adquisición» de ese solar o de cualquier otro. Sólo puede decidir si, para liquidar los impuestos, en lugar de dinero acepta el pago en especie por el valor objetivo de los bienes.

38. En este sentido, el Tribunal de Justicia considera incluso que no está sujeta al impuesto una operación indiscutiblemente económica y a título oneroso (la venta de drogas), si está excluida toda competencia (legal) dentro de un determinado sector económico.<sup>11</sup> Esta idea también puede ser útil en la presente situación. En la extinción de la deuda tributaria personal mediante la entrega de bienes al acreedor tributario (es decir, en la recaudación fiscal) también está excluida toda competencia entre los distintos sujetos pasivos.

39. Lo determinante es si el Derecho nacional (en este caso, mediante el contrato jurídico-público previsto) permite a los intervinientes, en el marco de una recaudación fiscal de Derecho público, determinar de común acuerdo el bien objeto de entrega y su precio (como en una compraventa). Mientras no sea así, el sujeto pasivo del IVA no estará actuando en el marco de su actividad económica al saldar su deuda tributaria. Por lo tanto, no estará actuando «como tal» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Lo mismo ocurre cuando el sujeto pasivo del IVA sea un agente inmobiliario y, en lugar de dinero, entregue un solar en pago.

10 — Sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391), apartado 31.

11 — Véanse, en particular, las sentencias de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334), apartados 14 y 21; de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C-455/98, EU:C:2000:352), apartado 19, y de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 49.

### 3. *Carácter del IVA*

40. El carácter del IVA como impuesto indirecto sobre el consumo confirma esta conclusión. El IVA lo ha de soportar el consumidor final,<sup>12</sup> mientras que el sujeto pasivo «sólo» actúa como recaudador por cuenta del Estado,<sup>13</sup> y esto también apunta en el presente caso en contra de la existencia de una actividad económica. Es evidente que una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA presupone que el sujeto pasivo, mediante su contraprestación (que es negociada entre él y su cliente), repercute el IVA al destinatario de la prestación y se lo pueda cobrar a éste. Esta idea es incompatible con un crédito tributario que se extingue por fuerza de ley y con el hecho de que el Estado destinatario quiera recaudar impuestos y no tener que soportar un impuesto añadido (en este caso, el IVA que se le repercutiría a él).

### 4. *¿Riesgo de trato de favor al Estado como «consumidor»?*

41. No alcanzo a entender las dudas expresadas por la Comisión en cuanto al riesgo de que el deudor tributario o el Estado reciban un trato de favor. El deudor tributario no obtiene ninguna ventaja por el hecho de que la entrega de un bien con el fin de compensar impuestos no se vea afectada por una deuda del IVA, ya que los efectos de dicha deuda se desarrollarían conforme al siguiente esquema: si un deudor tributario adeuda un impuesto por el importe X, el solar tiene un valor de X y la operación está sujeta, el impuesto se extinguiría por el valor de X y el Estado aún habría de pagar al deudor tributario el IVA correspondiente, para que el sujeto pasivo lo pudiese abonar (de nuevo al Estado). En cambio, el Estado no podría ahorrarse tampoco IVA alguno, ya que obtiene los bienes con independencia de sus propias necesidades de consumo, con lo que no se ahorra otros gastos que deba hacer, gravados con el IVA.

42. En contra de la opinión de la Comisión, el riesgo que sí existe si se aprecia la existencia de una operación gravada es que quede abierta la posibilidad de deducción incluso por la adquisición de bienes de uso personal, ya que éstos pueden llegar a utilizarse para compensar deudas tributarias.<sup>14</sup>

43. Tampoco sería convincente el trato diferenciado del pago de impuestos en función de si se lleva a cabo con dinero (sin carga tributaria) o en especie (con carga tributaria plena). Lo mismo sucede con el trato diferenciado del pago de impuestos en especie en función de si lo realiza un sujeto pasivo del IVA o una persona que no lo es. Esta cualificación a efectos del IVA no puede tener relevancia alguna sobre el importe de los ingresos tributarios (procedentes de los demás tipos de impuestos de los que se derivan las deudas tributarias).

44. En último término, el único riesgo que existe es el de un consumo final no gravado, si la entrega de bienes en pago no se considera una actividad económica. Pero este riesgo sólo existe cuando el prestador (en este caso, la sociedad), por su condición de sujeto pasivo del IVA, ya ha efectuado la deducción en relación con el bien entregado.

45. No obstante, para prevenir este riesgo conforme al sistema, están las disposiciones del artículo 16 (y del artículo 26) de la Directiva del IVA. Si el pago de impuestos en especie no es una actividad económica, al ser entregados en pago, los bienes se extraen de la empresa con fines ajenos a la misma. Por lo tanto, mediante el artículo 16 de la Directiva del IVA se regulariza la deducción

12 — Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

13 — Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

14 — En particular, las siempre deficitarias actividades de ocio del sujeto pasivo (en materia del impuesto sobre la renta, suele tratarse de abogados y médicos autónomos con viñedos, cuerdas, yates, etc. de su propiedad) podrían mantenerse de forma muy ventajosa, gracias a la deducción, a costa del interés general.



realizada y se evita, por tanto, que quede sin tributar un consumo final. En ese caso, el sujeto pasivo del IVA recibe el trato de un particular que entrega un bien al Estado para pagar deudas tributarias. De esta manera se garantiza, en consecuencia, la igualdad de trato de todos los pagos de impuestos realizados por todos los deudores tributarios, con independencia de si (de forma más o menos casual) al mismo tiempo son sujetos pasivos del IVA.

## **5. Conclusión**

46. En conclusión, la entrega de un bien procedente del patrimonio del sujeto pasivo en pago de sus deudas tributarias no constituye una actividad económica en la que el sujeto pasivo actúe «como tal» a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Lo mismo ocurre cuando el bien entregado es uno de los bienes con los que normalmente opera el sujeto pasivo en el marco de su empresa. A este respecto, no existe una operación sujeta al IVA a efectos del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

## **VI. Propuesta de resolución**

47. En consecuencia, propongo que se responda de la siguiente manera a la cuestión prejudicial del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

«La transmisión de la propiedad sobre un solar por el sujeto pasivo del IVA al acreedor tributario, que por fuerza de ley extingue la deuda tributaria, no constituye una operación sujeta con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. A este respecto, el sujeto pasivo no actúa “como tal”. No obstante, procede regularizar la deducción efectuada en relación con el bien entregado, con arreglo al artículo 16 de la Directiva del IVA.

Para ello es necesario que la posibilidad de pagar impuestos en especie sólo le asista al deudor tributario y que sólo puede llevarse a cabo mediante el contrato jurídico-público previsto al efecto. Las partes no pueden tener a este respecto ningún poder de influencia sobre el “precio”. Éste se ha de determinar atendiendo a criterios objetivos, extremo que ha de ser comprobado por el órgano jurisdiccional remitente.»