

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL  
SRA. JULIANE KOKOTT  
de 12 de enero de 2023 ([1](#))

**Asunto C-677/21**

**Fluvius Antwerpen  
contra  
MX**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Vredegerecht te Antwerpen (Juez de Paz de Amberes, Bélgica)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/UE — Operaciones imponibles — Sujeto pasivo — Consumo ilegal de electricidad — Facturación de la electricidad consumida ilegalmente por el operador de la red de distribución competente — Concepto de “actividad económica” — Concepto de “demás organismos de Derecho público” — Volumen insignificante de las actividades mencionadas en el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA»

## **I. Introducción**

1. En la presente petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia debe abordar las consecuencias a efectos del IVA de un «robo de electricidad». En efecto, el órgano jurisdiccional remitente duda de si el usuario ilegal de electricidad debe pagar la electricidad consumida más el IVA correspondiente o bien solamente el denominado precio neto sin IVA. En el presente asunto se produjo una adquisición ilegal de electricidad en un domicilio para su uso particular, hecho que fue descubierto y posteriormente facturado por el operador de la red de distribución al «ladrón de electricidad».

2. Así pues, el Tribunal de Justicia ha de examinar la cuestión básica de si el consumidor que actúa ilegalmente debe pagar el IVA del mismo modo que el consumidor que respeta la ley, si consume electricidad en el volumen pertinente, o bien si puede «ahorrarse» el IVA. La respuesta dependerá únicamente, en última instancia, de si el suministro «involuntario» al consumidor por un sujeto pasivo también constituye una operación gravable y sujeta al impuesto en el sentido de la normativa del IVA.

## **II. Marco jurídico**

### **A. Derecho de la Unión**

3. El marco jurídico de la Unión viene determinado por la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). (2)

4. El artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

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

5. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«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. A tenor del artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA:

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

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

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

7. El artículo 14, apartados 1 y 2, letra a) de la Directiva del IVA establece qué se entiende por entrega:

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

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

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

8. El artículo 15, apartado 1, de la Directiva del IVA versa sobre la entrega de electricidad y establece:

«La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.»

## **B. Derecho belga**

9. La Directiva del IVA se ha transpuesto en Bélgica mediante el Código del IVA. Además, se recogen normas en materia de suministro de energía y su correspondiente facturación en la Orden flamenca sobre la Energía.

10. El artículo 5.2.3, apartado 1, de la Orden sobre la Energía dispone que cuando a un cliente le interrumpe el suministro su proveedor de energía, por ejemplo, por impago, y mientras no celebre un nuevo contrato con otro proveedor de energía, recibirá el suministro del operador de la red de distribución.

11. Desde el 1 de mayo de 2018, tras la modificación del Decreto sobre la Energía y de la Orden sobre la Energía, existen disposiciones específicas que regulan la adquisición ilegal de energía y la correspondiente indemnización. Actualmente se recogen en el artículo 1.1.3, 40° /1 en relación con el artículo 5.1.2 del Decreto sobre la Energía y el artículo 4.1.2 de la Orden sobre la Energía.

12. El artículo 1.1.3, 40°/1 del Decreto sobre la Energía define el concepto de fraude energético como toda actuación ilícita, ya sea activa o pasiva, de una persona que vaya ligada a la obtención de una ventaja indebida.

13. Asimismo, el artículo 5.1.2 del Decreto sobre la energía dispone que los costes que el operador de red haya soportado para remediar el fraude energético a que se refiere el artículo 1.1.3, 40° /1, los costes de la desconexión, la regularización de la conexión o del contador, el restablecimiento la conexión, la ventaja indebidamente obtenida, los gastos correspondientes a la ventaja indebidamente obtenida y los intereses correrán por cuenta del usuario de la red de que se trate. A ello se le añade el hecho de que el operador de red o su agente percibirá directamente del usuario de la red los costes antes mencionados, así como la ventaja indebidamente obtenida y los intereses.

14. El artículo 4.1.2, apartado 1, de la Orden sobre la Energía prescribe el modo en que debe calcularse la ventaja indebidamente obtenida y qué partidas forman parte de la misma. Así, la ventaja indebidamente obtenida hace referencia, entre otros elementos, a los costes eludidos respecto a la energía suministrada (artículo 4.1.2, apartado 1, párrafo tercero, punto 4, de la Orden sobre la Energía).

15. El artículo 4.1.2, apartado 3, de la Orden sobre la Energía dispone, además, que la indemnización que se facture por la ventaja indebidamente obtenida se determinará de un modo establecido con precisión y comprenderá impuestos, tasas e IVA.

### **III. Hechos y procedimiento principal**

16. El operador de la red de distribución Fluvius Antwerpen (en lo sucesivo, «Fluvius») interpuso una demanda contra MX, persona física (en lo sucesivo, «demandado») por la que le reclamaba el pago de un importe de 813,41 euros (IVA incluido) por el consumo de electricidad correspondiente al período comprendido entre el 7 de mayo de 2017 y el 7 de agosto de 2019.

17. Según la información pública disponible en Internet, el operador de la red de distribución Fluvius parece ser una persona jurídica de Derecho público que, en cuanto mancomunidad de varios municipios, tiene atribuidas funciones de interés público. Entre ellas se encuentra, en particular, la gestión de la red de distribución de electricidad y gas con arreglo a la normativa flamenca. Según Fluvius, en cambio, existe una personalidad civil que en el Reino de Bélgica es designada como forma jurídica *sui generis*.

18. Fluvius facturó al demandado el suministro de electricidad por un importe de 813,41 euros, incluidos 131,45 euros de IVA. No se procedió a esta facturación por el hecho de que el demandado recibiera suministro de electricidad de Fluvius en virtud de la obligación de servicio público que incumbe a esta última de conformidad con el artículo 5.2.3, apartado 1, de la Orden sobre la Energía. Se procedió a esta facturación en la medida en que el demandado adquirió electricidad en el domicilio en que reside sin celebrar para ello un contrato con un proveedor comercial de energía y sin haber sido dado de baja previamente por un proveedor comercial de energía (diferente) en dicho domicilio. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, la adquisición de electricidad de la red sin que se celebre para ello un contrato comercial y sin dar aviso de ello al operador de la red de distribución puede constituir un acto ilícito que va ligado a la obtención de una ventaja indebida, lo cual constituye un fraude energético.

19. Se procedió al cobro después de que Fluvius, una vez transcurrido cierto tiempo, hubo constatado esta adquisición efectiva (en lo sucesivo, «adquisición ilegal»). En virtud de una comparación entre la lectura del contador al comienzo de la adquisición ilegal y la lectura del contador realizada al final de la adquisición ilegal, se facturó por el consumo correspondiente a este período un importe de 813,41 euros, de los que 131,45 euros corresponden al IVA.

20. Respecto al período por el que se procedió a la facturación, resulta pertinente el reglamento de conexión de Fluvius. Ahora bien, este reglamento de conexión no dispone nada sobre la cuantía de la indemnización que se facturará en caso de adquisición ilegal, y aún menos sobre la cuestión de si se devenga el IVA por esta indemnización. En el citado reglamento, en el epígrafe «Adquisición ilegal de energía e indemnización por regularización», se indica únicamente que el operador de la red de distribución imputará tanto el consumo registrado como el eventualmente no registrado como consecuencia de una adquisición ilegal.

21. En opinión de Fluvius, el operador de la red puede facturar al usuario la adquisición de electricidad, aunque esta se produzca sin un previo contrato de suministro. Por esta adquisición ilegal se adeuda también el IVA, de conformidad con el Código del IVA belga. En efecto, según este último, existirá una entrega sujeta al IVA si se produce una transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre y, más genéricamente, en virtud de una ley, decreto, ordenanza, decisión o reglamento.

22. Antes del 1 de mayo de 2018, no existía ningún texto normativo que se pronunciase expresamente sobre si se debe o no imputar el IVA al importe adeudado —el órgano jurisdiccional remitente lo denomina indemnización— por quien ha adquirido ilegalmente energía. Desde el 1 de mayo de 2018, tras la modificación del Decreto sobre la Energía y de la Orden sobre la Energía, sí existen normas que prevén la facturación del IVA. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si estas disposiciones, que prevén el cobro del IVA, vulneran la Directiva del IVA.

23. Por consiguiente, el Vredegerecht te Antwerpen (Juez de Paz de Amberes, Bélgica) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [del IVA], en el sentido de que la adquisición ilegal de energía constituye una entrega de bienes, esto es, la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario?
2. En caso de respuesta negativa, ¿debe interpretarse el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que la adquisición ilegal de energía constituye una entrega de bienes, esto es, 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?
3. ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que si Fluvius tiene derecho a una indemnización por la energía adquirida ilegalmente, debe ser considerada como un sujeto pasivo porque la adquisición ilegal es la consecuencia de la «actividad económica» de Fluvius Antwerpen, esto es, la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo?
4. Si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva [del IVA] debe interpretarse en el sentido de que la adquisición ilegal de energía constituye una actividad económica, ¿debe interpretarse el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que Fluvius Antwerpen es una autoridad pública y, en caso de respuesta afirmativa, debe interpretarse entonces el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, en el sentido de que la adquisición ilegal de energía es el resultado de una actividad de Fluvius Antwerpen cuyo volumen no es insignificante?

24. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas Fluvius, el Reino de Bélgica y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

#### IV. **Apreciación jurídica**

25. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente desea elucidar, en esencia, si la adquisición ilegal de electricidad a expensas del operador de la red de distribución constituye una operación gravable y sujeta al impuesto en el sentido de la normativa sobre el IVA. El artículo 15 de la Directiva del IVA define la electricidad como propiedad tangible. Dado que esta ha sido consumida por el demandado, debe considerarse si existe una entrega en el sentido del artículo 14, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA (véase a este respecto la sección A.). Para el caso de que exista una entrega de electricidad gravable y sujeta al impuesto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber además si, como consecuencia de ello, Fluvius realiza una actividad económica (véase a este respecto la sección B.) y si, eventualmente, el artículo 13 de la Directiva del IVA excluye de nuevo el carácter imponible de la operación (véase a este respecto la sección C.).

##### **A. *Adquisición ilegal de electricidad como entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartados 1 o 2, letra a), de la Directiva del IVA (cuestiones prejudiciales primera y segunda)***

26. Las dos primeras cuestiones prejudiciales pretenden aclarar si y conforme a qué disposición se da en el presente asunto una entrega realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA. Si el demandado hubiera observado un comportamiento conforme a la ley, nadie dudaría de que se trata de una entrega de electricidad gravable y sujeta al impuesto (electricidad en el sentido del artículo 15 de la Directiva del IVA). La cuestión se suscita únicamente porque el demandado ha adquirido la electricidad sin haber celebrado un contrato de suministro eléctrico con un proveedor de energía y sin que concurren los requisitos de una obligación legal como la del «suministro básico», que incumbe al operador de la red de distribución.

27. De conformidad con el Derecho belga se da, pues, un «robo de electricidad» en perjuicio del operador de la red de distribución, el cual, sin embargo, ha descubierto el robo y ahora pretende obtener del «ladrón» una remuneración por la electricidad adquirida. La Orden sobre la Energía belga pertinente se refiere a ello como ventaja injustificada del usuario de que se trae («ladrón»), al que se le puede facturar la indemnización. En otros Estados miembros, se hablaría posiblemente de compensación o incluso de reparación.

28. En puridad, concurren todos los requisitos del artículo 2, apartado 1, letra a), y del artículo 14, apartado 1, en relación con el artículo 15 de la Directiva del IVA. Según estas disposiciones, 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. El lugar de entrega era Bélgica, Fluvius era un operador de red de distribución sujeto al IVA (si también actuó como tal, se dilucidará en relación con la tercera cuestión prejudicial en la sección B.) y la electricidad se asimila a una propiedad tangible de conformidad con el artículo 15 de la Directiva del IVA.

29. Con la adquisición de electricidad, se transmitió también el poder de disposición (de conformidad con el artículo 14 de la Directiva del IVA) de Fluvius al demandado, el cual consumió de inmediato la electricidad. Es probable que Fluvius no aprobase este consumo, pero tampoco podía impedirlo. Por consiguiente, cabe afirmar que Fluvius realizó objetivamente —si bien, posiblemente, contra su propia voluntad— una entrega de bienes al demandado. Por ello, el demandado debe pagar ahora una suma de dinero en función de la cantidad de electricidad consumida, de suerte que dicha entrega se realizó también a título oneroso.

30. *Prima facie*, la Directiva del IVA no dispensa al usuario ilegal de electricidad (en presente asunto, el demandado) un trato distinto del que da al usuario de electricidad que actúa conforme a la ley. Ambos deben pagar (uno por contrato, el otro por ministerio de la ley) por el consumo objetivo de electricidad un precio que incluye el IVA. Ni el carácter de impuesto sobre el consumo de la normativa sobre el IVA ni el principio de neutralidad ni tampoco el principio de proporcionalidad se oponen a tal conclusión. Al contrario, el principio de neutralidad exige, básicamente, que se dispense un mismo trato a las actividades legales e ilegales. (3)

31. No obstante, es evidente que el órgano jurisdiccional remitente considera posible que en Bélgica esta adquisición ilegal de electricidad por el demandado sea una operación no gravable. En tal caso, no se podría gravar con el IVA al demandado conforme a la Directiva del IVA. Por consiguiente, se

plantea la cuestión decisiva de si una entrega de electricidad en principio gravable y sujeta al impuesto ha de considerarse no gravable por el mero hecho de que el *consumidor* se ha procurado de forma ilegal el objeto de la entrega (en el presente asunto, la electricidad), pese a estar obligado —no contractualmente, sino por ministerio de la ley— a pagar por ello un importe comparable en función del consumo.

## **1. La tributación de las actividades ilegales en la normativa del IVA**

32. Por cuanto sé, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado todavía a fecha de hoy sobre la cuestión de la adquisición ilegal de un bien de consumo por el destinatario de la prestación. Ahora bien, existe una consolidada jurisprudencia sobre el tratamiento de las actividades ilegales del proveedor en la normativa del IVA.

33. Según esta jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. (4) A juicio del Tribunal de Justicia, solo se permite la diferenciación en los casos en que, debido a las características especiales de determinadas mercancías, está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito. (5)

34. En cualquier caso, en el presente asunto no es aplicable tal excepción *res extra commercium*. La electricidad no es una mercancía cuya comercialización esté prohibida por su naturaleza o sus características específicas. Por consiguiente, ha de dispensarse un mismo trato, a efectos de la normativa sobre el IVA, a la entrega legal e ilegal de electricidad.

35. Ciertamente, hasta la fecha, la jurisprudencia solo ha abordado las actividades ilegales del proveedor. Sin embargo, es igualmente posible que los destinatarios de la prestación también operen como empresarios, esto es, que sean competidores. Si no tienen derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, la falta de tributación de sus actividades ilegales supondría para ellos una ventaja competitiva y, por tanto, violaría el principio de neutralidad fiscal. En consecuencia, la adquisición ilegal de un bien de consumo por el destinatario de la prestación ha de tratarse del mismo modo que la adquisición legal del mismo.

## **2. El carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo**

36. A favor de la igualdad de trato del consumo legal e ilegal de electricidad milita también el carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo. Con él se pretende gravar la capacidad económica del consumidor, que se manifiesta en un gasto patrimonial para obtener un beneficio consumible. (6) La electricidad consumida ilegalmente es un beneficio consumible en tal sentido. El «ladrón de electricidad» también deberá realizar un gasto a tal fin.

37. Cuando, por regla general, debe gravarse el coste económico del consumo de un bien de consumo por el consumidor final, no puede establecerse ninguna diferencia en función de que tal consumo sea ilícito y, posiblemente, se haya efectuado sin conocimiento o incluso contra la voluntad del proveedor, en tanto que haya debido realizar un gasto a tal fin.

38. Este enfoque puede inferirse ya de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En algunas de sus sentencias, ha afirmado que existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. (7) El factor decisivo a tal fin estribaba en si el nivel de los beneficios guardaba relación con el importe de la contraprestación. (8) Dado que, en el presente asunto, la cantidad de electricidad adquirida ilegalmente (esto es, del beneficio) guarda una relación directa con el importe reclamado por Fluvius, existiría una entrega de electricidad a título oneroso por Fluvius al demandado.

39. Aun cuando posteriormente el Tribunal de Justicia haya subrayado más que una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» si existe una relación jurídica entre quien efectúa la prestación y su destinatario, (9) ello no cambia en nada la anterior conclusión. En efecto, el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado hasta ahora sobre cuál deba ser la cualidad de tal relación jurídica. En el ámbito de aplicación de un impuesto general sobre el consumo, habrá de interpretarse tal relación más bien en un sentido amplio. (10) No tendrá que tratarse precisamente de una relación jurídica

contractual «normal», pues tampoco una denominada deuda de honor podría impedir la relación entre la prestación y la retribución abonada «por obligación moral». (11)

40. Por consiguiente, basta cualquier relación jurídica entre quien efectúa la prestación y el destinatario de esta. En la mayoría de los casos, se tratará de una relación contractual, si bien ello no excluye una relación jurídica por ministerio de la ley. Lo decisivo es la vinculación directa entre la suma pagada y un bien de consumo concreto. (12) Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe también una prestación a título oneroso cuando, en virtud de la resolución anticipada, debía pagarse una «penalidad contractual» que se correspondía con el precio que habría debido pagarse de no producirse la resolución. (13) Lo mismo se ha afirmado respecto al uso contrario a las estipulaciones de un contrato de una plaza de aparcamiento por el usuario. (14)

41. En el presente asunto se da también una vinculación directa entre la suma pagada y el consumo de la electricidad adquirida. En virtud de la Orden sobre la Energía, que regula la remuneración de esta electricidad, es indudable que existe una relación jurídica, esto es, una relación jurídica por ministerio de la ley entre el operador de la red de distribución (Fluvius) y el consumidor (el demandado).

42. Resulta difícilmente justificable, a la vista del artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que el consumidor de electricidad honesto resulte gravado con un impuesto que el consumidor de electricidad que no respeta la ley (ilegal) no tiene que soportar, pese a existir un mercado común para esta prestación de servicios y realizar ambos un gasto por el mismo beneficio consumible. En cualquier caso, no se advierte la existencia de razones objetivas que justifiquen este trato desigual.

### **3. Conclusión a contrario sensu extraída del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA**

43. Este resultado se ve igualmente confirmado por una conclusión *a contrario sensu* derivada del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA. Tal conclusión pone de manifiesto que la transmisión de la propiedad sobre un bien (que constituye el prototipo del poder de disposición en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA) constituye una entrega, aun cuando dicha transmisión se efectúe a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley y deba abonarse por ella una indemnización.

44. Ciertamente, no concurren aquí los requisitos del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA —a diferencia de cuanto sostiene Bélgica—. En efecto, el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA presupone que la transmisión de la propiedad de un bien se efectúa a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley. (15) El supuesto clásico de aplicación del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA lo constituye, pues, la expropiación a cambio del pago de una indemnización.

45. Sin embargo, la transmisión de la propiedad del bien (en el presente asunto, la electricidad) no se produce a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley, sino por la adquisición ilegal y el consumo inmediato de la electricidad por el demandado. Fluvius, de hecho, está obligada únicamente a tolerar esta adquisición. En cambio, el demandado adeuda el pago en las condiciones previstas por la ley (en el presente asunto, por la Orden sobre la Energía).

46. Ahora bien, la *ratio legis* del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA estriba en que no ha de suponer diferencia alguna el hecho de que el sujeto pasivo transmita voluntariamente un bien de consumo a título oneroso o que dicha transmisión no sea voluntaria pero revista también carácter oneroso. Más claro aún resultaba este enfoque en la propuesta de Sexta Directiva presentada entonces por la Comisión. El artículo 5, apartado 2, de la misma disponía que tendrán la consideración de entregas de bienes: «f) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre, cuando la enajenación de esos bienes no ordenada por las autoridades estaría sujeta al impuesto». (16) Ello mostraba aún con más claridad que lo que le importaba al legislador era, en esencia, que se dispensase un trato igual ante un mismo suministro a los consumidores. No han de tener ninguna relevancia ni el motivo ni el fundamento en virtud del cual se transmite un bien de consumo a cambio del pago de una contraprestación.

47. Esta *ratio legis* puede advertirse aún en el tenor del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA. A mi juicio, esta puede extrapolarse sin más al presente asunto. Si el propietario de la electricidad (Fluvius) no puede impedir la transmisión de la propiedad resultante de la adquisición ilegal, pero percibe por ello, en las condiciones previstas por la ley, una remuneración en función del consumo, ello apunta a la existencia de una entrega (forzosa) a título oneroso que estará sujeta al IVA. Esto será especialmente de aplicación cuando la operación, en caso de que el propietario de la electricidad la haya suministrado voluntariamente (es decir, en virtud de un contrato), esté sujeta al IVA.

48. En efecto, si una transmisión de propiedad efectuada contra la voluntad del transmitente porque así lo prescribe la ley constituye una entrega, lo mismo habrá de observarse con mayor razón respecto a la transmisión que también tiene lugar contra la voluntad del propietario, cuando no es tal transmisión lo que prescribe la ley, sino una obligación de remuneración. En ambos casos, el propietario deberá aceptar forzosamente la pérdida de la propiedad y percibirá por ello una remuneración o, en su caso, una indemnización del destinatario (el consumidor).

#### **4. Conclusión parcial**

49. A este respecto, conviniendo con la Comisión, considero que ya se cumplen los requisitos del artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA. Con la adquisición de la electricidad, Fluvius ha efectuado (*rectius*: tolerado) una entrega de electricidad que ha de retribuirse en las condiciones previstas por la ley. Así pues, existe una entrega a título oneroso.

50. Por consiguiente, el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que la adquisición ilegal de electricidad constituye una entrega de bienes a título oneroso cuando la remuneración que ha de pagarse en las condiciones previstas por la ley se determina en función del consumo, al igual que una adquisición legal. Al consumidor de energía que actúa de forma deshonesto no se le puede dispensar, a efectos de la normativa del IVA, un trato mejor que al consumidor de energía que actúa de forma honesta.

#### **B. El suministro mediante la adquisición ilegal de electricidad como actividad económica de un operador de la red de distribución como Fluvius (tercera cuestión prejudicial)**

51. La tercera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente versa sobre el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA. El órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si el operador de la red de distribución que, normalmente, no actuará como suministrador de electricidad, también debe considerarse sujeto pasivo en relación con la electricidad adquirida ilegalmente.

52. En suma, se trata de responder a la cuestión de cómo han de clasificarse las actividades remuneradas que no forman parte de la actividad principal efectiva. Esta cuestión se plantea con mayor asiduidad respecto a las personas físicas, puesto que es a ellas, en esencia, a quienes afecta la delimitación entre actividad empresarial (y, por tanto, sujeta al IVA) y particular (no sujeta al IVA). Sin embargo, parece improbable que la entrega a título oneroso de electricidad por el operador de la red de distribución que, de otro modo, debería abonar a sus expensas la electricidad que falta, constituya una actividad no empresarial (o incluso privada).

53. En efecto, en el presente asunto, la entrega de electricidad guarda relación directa con la actividad como operador de la red de distribución. Por cuanto parece, en Bélgica, el operador de la red de distribución debe compensar a sus expensas las pérdidas de volumen de electricidad que se derivan de la adquisición ilegal de la misma por terceros. Por consiguiente, la ley (en el presente asunto, la Orden sobre la Energía) ya asigna este riesgo de entregas «inconscientes», en el marco de una relación jurídica por ministerio de la ley, a la actividad económica de Fluvius. De este modo, se verifica precisamente en Fluvius un riesgo empresarial típico de su actividad de operador de la red de distribución.

54. Por consiguiente, el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que también la entrega de electricidad por un operador de la red de distribución constituye

una actividad económica de este último siempre y cuando se verifique así un riesgo de su actividad económica como operador de la red de distribución.

**C. Sobre la condición de sujeto pasivo de un operador de la red de distribución de Derecho público conforme al artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA (cuarta cuestión prejudicial)**

55. La cuarta cuestión prejudicial se compone de dos partes. La primera parte de la cuarta cuestión prejudicial tiene el tenor siguiente «¿debe interpretarse el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que Fluvius es una autoridad pública (se refiere a un “organismo de Derecho público”, puesto que en algunas versiones lingüísticas el artículo 13 no contiene el término “autoridad pública” y en otras, en todo caso, no se utiliza para describir el estatuto de quien desarrolla la actividad)?». Es esta una cuestión relativa a la apreciación de los hechos concretos del asunto, cuya competencia corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente.

56. No se proporcionan al Tribunal de Justicia elementos de hecho suficientes para responder a la cuestión modificada de si un operador de la red de distribución con la forma jurídica de Fluvius ha de tener la condición de «organismo de Derecho público». Si Fluvius, tal como alega ella misma, fuera, por ejemplo, una persona de Derecho privado, se descartaría la existencia de «un organismo de Derecho público».

57. Resulta difícil coherente el *tenor* de la Directiva con una interpretación del concepto de «organismo de Derecho público» en el sentido de «organismo de Derecho privado». Ello será tanto más cierto cuanto que el artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse, efectivamente, «de forma estricta». (17) No obstante, parece que el Tribunal de Justicia, en el asunto Sudaçor, consideró posible que una sociedad de capital de Derecho privado pueda tener la condición, en determinadas circunstancias, de «organismo de Derecho público». (18) Con todo, el Tribunal de Justicia ha formulado los requisitos a tal fin (integración en la organización de la Administración Pública, realización de actos que forman parte de las prerrogativas de poder público) (19) de forma tal que nunca podrían darse en una sociedad de capital constituida conforme al Derecho privado.

58. Sin embargo, como se desprende de la información pública disponible en Internet, el operador de la red de distribución Fluvius parece ser una persona jurídica de Derecho público a la que, en cuanto mancomunidad de otros municipios, se confían funciones de interés público. Con todo, en tal caso, cabrá afirmar sin más que se trata de un «organismo de Derecho público», por lo que no se explica la primera parte de la cuarta cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

59. Mediante la segunda parte de la cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se interprete el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA. Este dispone que los organismos de Derecho público, aun cuando desarrollen actividades en las que actúen como autoridades públicas, tendrán la condición de sujetos pasivos respecto a determinadas actividades mencionadas en el anexo I (la distribución de electricidad queda comprendida en dichas actividades; véase el número 2 de dicho anexo). Así se observará también cuando el tratamiento de estas actividades como operaciones no imponibles no lleve a distorsiones significativas de la competencia (párrafo segundo). Sin embargo, en el párrafo tercero se establece una excepción a esta sujeción de principio al impuesto, «cuando el volumen de [estas actividades] sea insignificante». Es la interpretación de esta última excepción lo que el órgano jurisdiccional remitente solicita.

60. Es manifiesto que parece partir de la premisa errónea de que debe rechazarse *per se* la sujeción al impuesto de actividades, contempladas en el anexo I, cuyo volumen sea insignificante. Sin embargo, el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA establece una norma que solo se aplica cuando concurren los requisitos del artículo 13, apartado 1. Con ella se pretende únicamente garantizar que los organismos de Derecho público que desarrollen estas actividades típicas de suministro a los consumidores enumeradas en el anexo I sean tratados *per se* como sujetos pasivos, aun cuando desarrollen estas actividades actuando como autoridades públicas. Por consiguiente, cuando no concurren los requisitos del artículo 13, apartado 1, (actividad en el marco de las prerrogativas de poder público), o del párrafo segundo (distorsiones no significativas de la competencia) de la Directiva del IVA, carecerán de pertinencia el párrafo tercero y la excepción, contemplada en el mismo, aplicable a las actividades de volumen insignificante.

61. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente no ha explicado por qué la distribución de electricidad, contemplada en el anexo I, punto 2, por Fluvius en su condición de operador de la red de distribución constituye una actividad que incumbe a Fluvius en el marco de su actuación como autoridad pública (artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA). El hecho de que Fluvius deba reclamar ante un órgano jurisdiccional civil la contraprestación por el suministro de electricidad apunta más bien a lo contrario. De igual modo, al Tribunal de Justicia no le resulta posible apreciar si la no sujeción al impuesto de estas entregas llevaría a distorsiones significativas de la competencia (artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA). Ello dependería en buena medida del volumen del suministro de electricidad, que aquel órgano jurisdiccional tampoco ha notificado. Las cifras presentadas por Fluvius apuntan más bien a la existencia de una distorsión de la competencia.

62. Con todo, si el órgano jurisdiccional remitente llegase a la conclusión de que el suministro de electricidad, en el marco de la adquisición ilegal de la misma, constituye una actividad que incumbe a Fluvius en el marco de su actuación como autoridad pública y su no sujeción al impuesto no lleva a distorsiones significativas de la competencia, el párrafo tercero sería, ciertamente, aplicable. Fluvius tendría la consideración de sujeto pasivo por las entregas de electricidad comprendidas en el anexo I, a menos que el volumen de estas actividades fuera insignificante. Ahora bien, ni siquiera en este supuesto se aplicaría en el presente asunto, a mi juicio, la excepción contemplada en el párrafo tercero.

63. Como ya he señalado en otro lugar, (20) el artículo 13 de la Directiva del IVA se basa en la premisa de que en el caso de las actividades en que se actúa como autoridad pública no es necesario que sean gravadas por el Estado como acreedor fiscal para mantener la neutralidad competitiva. (21) Por regla general y partiendo del necesario examen tipológico, estas «actividades oficiales» ni siquiera son actividades económicas en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA.

64. Si a pesar de todo lo son, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva, en el sentido de un *régimen de simplificación*, impide, en determinadas circunstancias, que por este motivo surjan obligaciones fiscales (obligaciones de pago, registro y declaración) a cargo del Estado. Por consiguiente, solo podrán darse tales actividades de un «volumen [...] insignificante» en el sentido del párrafo tercero cuando siga siendo pertinente la idea de simplificación. Ello presupone que solo las actividades de un volumen insignificante en el sentido del anexo I darían lugar a obligaciones específicas de pago, registro y declaración a cargo del organismo de Derecho público.

65. Esto no es lo que ocurre en el presente asunto, pues Fluvius ya es sujeto pasivo en virtud de su actividad como operador de la red de distribución. La sujeción al impuesto de las entregas de electricidad derivadas de la adquisición ilegal no da lugar a obligaciones adicionales que hayan de evitarse por la vía de un régimen de simplificación. Este enfoque restrictivo se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA debe ser interpretado de forma estricta. (22)

## V. Conclusión

66. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Vrederegerecht te Antwerpen (Juez de Paz de Amberes, Bélgica) del modo siguiente:

«1. El artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que la adquisición ilegal de energía constituye una entrega de bienes a título oneroso cuando la remuneración que ha de pagarse en las condiciones establecidas en la ley se determina en función del consumo.

2. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un operador de la red de distribución también desarrolla una actividad económica cuando, además, suministra electricidad. Ello se aplicará cuando en esta entrega, por ejemplo, debido a una adquisición ilegal de electricidad, se verifica un riesgo de su actividad económica como operador de la red de distribución.

3. Solo podrá afirmarse que unas actividades son de volumen insignificante en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA cuando el organismo de Derecho

público no tenga la condición de sujeto pasivo en virtud de la realización de otras actividades.»

---

1 Lengua original: alemán.

---

2 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1) en la versión aplicable a los años controvertidos (mayo de 2017 a agosto de 2019).

---

3 J. Kokott, *EU Tax Law*, 2022, p. 127; capítulo 3, números marginales 33 y ss. y 36 y ss., y jurisprudencia citada.

---

4 Véanse las sentencias de 10 de noviembre de 2011, Rank Group (C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719), apartado 45; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 50, y de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334), apartados 14 y 21.

---

5 Esto resulta de aplicación, por ejemplo, a los estupefacientes y la moneda falsa. Véanse las sentencias de 29 de junio de 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, EU:C:1999:334), apartado 21; de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 21; de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead (C-3/97, EU:C:1998:263), apartado 9; de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, EU:C:1993:345), apartado 16; de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89; EU:C:1990:445), apartado 19, y de 5 de julio de 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360), apartado 20. Formula expresamente una opinión contraria, por ejemplo, el Bundesverwaltungsgericht (Tribunal Federal de lo Contencioso-Administrativo) suizo en su sentencia de 3 de mayo de 2007 — A-1342/2006; BVGE-2007-23, apartados 5.5.1 y siguientes (en materia de estupefacientes).

---

6 Véanse, a título ejemplificativo, las sentencias de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»), y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23 («únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo»).

---

7 Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 12. Asimismo, véanse las sentencias de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450), apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartado 12.

---

8 Sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, EU:C:1988:120), apartado 15. Véase también la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartado 16.

---

9 Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14. Véanse, en términos similares, las sentencias de 2 de mayo de 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347), apartado 30, y de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361), apartado 31.

---

10 Véase, a ese respecto, una concepción amplia en mis conclusiones presentadas en el asunto MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413), puntos 34 y ss.

---

[11](#) Sentencia de 17 de septiembre de 2002, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494), apartados 16 y ss.

---

[12](#) En este sentido, véase también la sentencia de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37), apartados 37 y ss.

---

[13](#) Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942), apartados 41 y ss.

---

[14](#) Sentencia de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37), apartados 33 y 34.

---

[15](#) Sentencias de 25 de febrero de 2021, *Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo)* (C-604/19, EU:C:2021:132), apartado 56, y de 13 de junio de 2018, *Gmina Wrocław* (C-665/16, EU:C:2018:431), apartado 37.

---

[16](#) Propuesta de Sexta Directiva del Consejo sobre la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios, [COM(73) 950], de 20 de junio de 1973.

---

[17](#) Sentencias de 25 de febrero de 2021, *Gmina Wrocław (Transformación del Derecho de usufructo)* (C-604/19, EU:C:2021:132), apartado 77; de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91), apartado 54; de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733), apartado 49, y de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 60.

---

[18](#) Sentencia de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733), apartados 61 y 68.

---

[19](#) Sentencia de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733), apartados 56 y ss.

---

[20](#) Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2022:874), punto 62.

---

[21](#) Véanse, acerca de la problemática de la «autotributación del Estado», mis conclusiones presentadas en el asunto *Gemeente Borsele y Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855), puntos 23 y ss.

---

[22](#) Sentencias de 25 de febrero de 2021, *Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo)* (C-604/19, EU:C:2021:132), apartado 77; de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (C-182/17, EU:C:2018:91), apartado 54; de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:733), apartado 49, y de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 60.