

Asunto C-697/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

21 de diciembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de julio de 2020

Parte demandante:

W G.

Parte demandada:

Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Director de la Administración Tributaria de L.)

Objeto del procedimiento principal

Exclusión de la posibilidad de considerar sujetos pasivos del IVA por separado a unos cónyuges que ejercen una actividad agrícola en el marco de una explotación agrícola utilizando el patrimonio de su sociedad de gananciales; estatuto del agricultor en régimen de tanto alzado y del agricultor sujeto a tributación con arreglo al régimen general.

Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión; artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto

sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, en su versión modificada), especialmente sus artículos 9, 295 y 296, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional, derivada del artículo 15, apartados 4 y 5, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011 n.º 177, partida 1054, en su versión modificada), que excluye la posibilidad de considerar sujetos pasivos del IVA por separado a unos cónyuges que ejercen una actividad agrícola en el marco de una explotación agrícola utilizando el patrimonio de su sociedad de gananciales?

2. Para responder a la primera cuestión, ¿resulta fundamental el hecho de que, conforme a la práctica nacional, la elección realizada por uno de los cónyuges de someter al régimen general del IVA la actividad que desarrolla conlleve la pérdida de la condición de agricultor en régimen de tanto alzado del otro cónyuge?

3. Para responder a la primera cuestión, ¿resulta relevante el hecho de que sea posible diferenciar claramente el patrimonio que cada uno de los cónyuges utiliza autónoma e independientemente para las necesidades de la actividad económica ejercida?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»): artículos 9, 295 y 296

Disposiciones del Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, partida 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

Artículo 2

Cuando en las siguientes disposiciones se haga referencia a:

[...]

15) actividad agrícola — se entenderá por ello la producción vegetal y animal, incluyendo asimismo [...] la producción animal de tipo industrial o en granja [...], la cría en granja de aves de corral de engorde y ponedoras, la incubación de aves de corral, [...] así como la prestación de servicios agrícolas;

16) explotación agrícola — se entenderá por ello la explotación agrícola definida en la normativa sobre el impuesto agrícola;

[...]

21) servicios agrícolas — se entenderán por ello:

a) los servicios relacionados con la agricultura y la cría de animales [...]

Artículo 15

1. Se considerarán sujetos pasivos las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente una de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

[...]

4. En el caso de las personas físicas que ejerzan exclusivamente una actividad agrícola, forestal o pesquera, se considerarán sujetos pasivos las personas que hayan presentado la declaración de registro contemplada en el artículo 96, apartado 1.

5. Lo dispuesto en el apartado 4 se aplicará *mutatis mutandis* a las personas físicas que ejerzan exclusivamente una actividad agrícola en circunstancias distintas de las mencionadas en el apartado 4.

Artículo 43

1. Estarán exentos del impuesto:

[...]

3) la entrega de productos agrícolas procedentes de su propia actividad agrícola y la prestación de servicios agrícolas efectuadas por un agricultor en régimen de tanto alzado;

Artículo 96

1. Los sujetos mencionados en el artículo 15 estarán obligados, con anterioridad a la realización de la primera operación indicada en el artículo 5, a presentar al responsable de la autoridad tributaria una declaración de registro, con la salvedad del apartado 3.

2. En el caso de las personas físicas mencionadas en el artículo 15, apartados 4 y 5, la declaración de registro únicamente podrá ser efectuada por una de las personas, a la que se emitirán las facturas en la compra de productos y servicios y que emitirá facturas en la venta de productos agrícolas.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

1 En 2011, la demandante realizaba una actividad de producción agrícola en el ramo especial de la cría de pollos de engorde, utilizando para ello 2 de los 6 gallineros

comprados conjuntamente con su marido, el cual llevaba a cabo, en los 4 gallineros restantes, una actividad de producción agrícola en el mismo ramo. El 31 de diciembre de 2010, la demandante presentó una declaración de registro a efectos del impuesto sobre los bienes y servicios (en lo sucesivo, «IVA»), renunciando a la exención del tributo a partir del 1 de enero de 2011 y eligiendo un período de liquidación mensual, mientras que su marido siguió disfrutando de la exención como agricultor en régimen de tanto alzado.

- 2 La demandante presentó una rectificación de las declaraciones de IVA correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011, que fueron validadas por la autoridad [tributaria] de primer grado, puesto que comprendían ingresos y gastos inherentes a toda la explotación agrícola.
- 3 El 29 de agosto de 2016, la demandante presentó sucesivas rectificaciones de las declaraciones de IVA correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011 junto a una solicitud de determinación del pago en exceso del IVA en los siguientes períodos de liquidación: febrero, abril, junio, agosto, octubre y noviembre de 2011.
- 4 Mediante resolución de 26 de octubre de 2016, la autoridad tributaria de primer grado reconoció que las rectificaciones de las declaraciones de IVA correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2011 presentadas por la demandante eran correctas, si bien rechazó determinar los pagos en exceso del IVA por los diferentes meses de 2011 que había solicitado la demandante.
- 5 Tras examinar el recurso [administrativo interpuesto ante él], el órgano de alzada declaró que habían prescrito las obligaciones relativas a los períodos de liquidación de enero a noviembre de 2011, pero, en lo restante, consideró que no había prescrito el derecho de la autoridad tributaria para verificar el pago en exceso. Por consiguiente, mediante resolución de 28 de febrero de 2017, el órgano de alzada revocó la resolución de la autoridad de primer grado, de 26 de octubre de 2016, en lo relativo a la determinación del importe del exceso del impuesto soportado respecto del devengado, deducible en los siguientes períodos de liquidación (enero, marzo, mayo, julio, septiembre y diciembre de 2011), y del importe debido en concepto de IVA (febrero, abril, junio, agosto, octubre y noviembre de 2011) y, a este respecto, sobreseyó el procedimiento, confirmando en lo restante —en relación con la denegación de la apreciación del exceso de pago por los diferentes meses de 2011— la resolución de la autoridad tributaria de primer grado.
- 6 A juicio del órgano de alzada, es pacífico que, en la finca que forma parte de la sociedad legal de gananciales de los cónyuges, hay 6 edificios (gallineros), en los que ambos cónyuges realizaban una actividad de producción agrícola en el ramo especial de la cría de pollos de engorde (en 2 edificios, dicha actividad era llevada a cabo separadamente por la demandante, mientras que, en los 4 restantes, tal actividad corría a cargo de su marido).

- 7 El órgano de alzada indicó que la demandante había presentado una declaración de registro y es contribuyente activa del IVA, que liquida con arreglo al régimen general, respecto de la actividad agrícola desarrollada. Por lo tanto, ella es quien tiene la condición de sujeto pasivo del IVA por la actividad agrícola desarrollada en la explotación agrícola, que pertenece a la sociedad de gananciales de los cónyuges. En consecuencia, el órgano de alzada consideró que la presentación por la demandante de la declaración de registro a la que se refiere el artículo 96, apartado 1, de la Ley del IVA también surtía efectos frente al marido de esta, quien perdió así la condición de agricultor en régimen de tanto alzado.
- 8 El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante ante el órgano jurisdiccional de primera instancia fue desestimado por este, que consideró que, cuando una explotación agrícola es propiedad de varias personas, solo una de ellas puede ser contribuyente activa del IVA. Algo similar ocurre cuando, en una explotación agrícola común, los cónyuges, constante su sociedad legal de gananciales, desarrollan exclusivamente una actividad agrícola del mismo tipo, como sucede en el litigio de que se trata, donde los 6 gallineros pertenecen al patrimonio matrimonial común. El órgano jurisdiccional destacó que, dado que la demandante presentó la declaración de registro con efectos a partir del 1 de enero de 2011, es contribuyente activa del IVA, que liquida con arreglo al régimen general, por la actividad agrícola desarrollada.
- 9 La demandante disintió de esta postura del órgano jurisdiccional e interpuso un recurso de casación.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 Es fundamental responder a la cuestión de si, en el ámbito del IVA, cuando, respecto de una explotación agrícola que pertenece a una sociedad legal de gananciales, cada uno de los cónyuges declara que ejerce una actividad independiente en el marco de un ramo especial de producción agrícola (cría de pollos de engorde), la presentación de una declaración de registro a efectos del IVA por parte de uno de los cónyuges como contribuyente activo surte efectos para el otro cónyuge, que ha declarado ser sujeto pasivo en régimen de tanto alzado.
- 11 La demandante alega que el registro se refería únicamente a su persona y que no puede tratarse como el registro de un sujeto pasivo según se define en el artículo 15, apartado 4, de la Ley del IVA. En consecuencia, su marido no puede perder la condición de agricultor en régimen de tanto alzado y, puesto que este dirige independientemente una explotación agrícola comercial, goza de la exención fiscal establecida en el artículo 43, apartado 1, punto 3, de la Ley del IVA.
- 12 A la luz del artículo 15, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA y del artículo 9 de la Directiva 2006/112, para poder considerar que un sujeto determinado es sujeto pasivo del IVA, resulta necesario determinar que este sujeto realiza una actividad económica con carácter independiente. El contenido de estas disposiciones,

analizadas haciendo completa abstracción del artículo 15, apartados 4 y 5, de la Ley del IVA, no se opone a que coexistan dos sujetos pasivos distintos en una sola explotación agrícola, en la medida en que cada uno ejerza independientemente su actividad, pese a operar en el marco de la misma explotación.

- 13 Sin embargo, en la jurisprudencia nacional, es reiterada la postura de que, en el caso de las personas físicas mencionadas en el artículo 15, apartados 4 y 5, de la Ley del IVA, la declaración de registro únicamente puede ser presentada por una de las personas, a la que se emitirán las facturas en la compra de productos y servicios y que emitirá facturas en la venta de productos agrícolas. Se considera que esta regla establece un principio especial relativo al estatuto formal del sujeto pasivo en caso de explotaciones agrícolas familiares o, más exactamente, pluripersonales. El legislador, a fin de simplificar las reglas de liquidación tributaria aplicables a este grupo de personas, ha establecido el requisito de que únicamente sea sujeto pasivo aquella persona que haya presentado la preceptiva declaración de registro.
- 14 En consecuencia, la norma del artículo 15, apartados 4 y 5, de la Ley del IVA, lleva a tratar en la práctica la explotación agrícola de forma especial —como una masa patrimonial atribuible a un solo sujeto pasivo del IVA—.
- 15 La segunda cuestión prejudicial guarda relación con la práctica seguida por el órgano jurisdiccional remitente, con arreglo a la cual, en una misma explotación agrícola, no pueden unirse dos estatutos, a saber, el de sujeto pasivo del IVA exento por ser agricultor en régimen de tanto alzado (que no está obligado a presentar declaraciones, llevar un registro de IVA o emitir facturas) y, simultáneamente, el de contribuyente activo del IVA respecto del resto de la actividad agrícola, a saber, la prestación de servicios agrícolas. La renuncia a la exención que establece el artículo 43, apartado 1, punto 3, de la Ley del IVA únicamente puede referirse a la totalidad [de la actividad]; o bien se exime del impuesto toda la actividad agrícola del agricultor en régimen de tanto alzado, o bien ninguna parte de ella. El agricultor en régimen de tanto alzado puede, en lo restante de su actividad, ser contribuyente activo del IVA, pero solo cuando esa parte restante represente una actividad distinta a la entrega de productos agrícolas procedentes de su propia actividad agrícola y a la prestación de servicios agrícolas.
- 16 La tercera cuestión prejudicial guarda relación con el hecho de que, durante el procedimiento, la demandante ha invocado los criterios de autonomía y de independencia. Entre otras cuestiones, alega que ella y su marido poseen cuentas bancarias separadas a efectos de las actividades de cría de cada uno. Los recursos destinados a dichas actividades se gestionan separadamente. Los cónyuges tributan separadamente en el impuesto de la renta, con arreglo a las normas aplicables al ramo especial de producción agrícola. En estas circunstancias, es obvio que la actividad de cría de cada uno de los cónyuges es independiente en los órdenes financiero, económico y de organización.

- 17 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si, en el caso de unos cónyuges que realizan actividades agrícolas separadas en una explotación agrícola común, la renuncia al régimen de tanto alzado surte efectos frente al otro cónyuge.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente considera que la Directiva 2006/112 no contiene una disposición que permita deducir directamente una norma como la del artículo 15, apartados 4 y 5, de la Ley del IVA, que introduce un tratamiento especial para las explotaciones agrícolas.
- 19 El artículo 9 de la Directiva 2006/112 no constituye un fundamento autónomo para que los Estados miembros adopten disposiciones que excluyan la atribución de la condición de sujeto pasivo del IVA a los diferentes miembros de una explotación agrícola en concepto de la actividad agrícola desarrollada.
- 20 Según el órgano jurisdiccional remitente, no puede considerarse que el artículo 15, apartados 4 y 5, de la Ley del IVA transponga el artículo 11 de la Directiva 2006/112 [al ordenamiento jurídico polaco]. Esta última disposición contempla la posibilidad de que el Estado miembro pueda considerar como un solo sujeto pasivo a aquellas personas formalmente independientes, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Sin embargo, para adoptar esta regulación, es necesario realizar una consulta previa al Comité del IVA. No obstante, Polonia nunca ha planteado tal consulta.
- 21 Parece que las normas contenidas en la Directiva 2006/112 no permiten negar de antemano el carácter independiente de la actividad agrícola de una persona determinada por el mero hecho de que se trate de una actividad agrícola. Obviamente, en caso de que se compruebe que un miembro determinado de la explotación agrícola no ejerce la actividad económica de modo independiente, sino que es tan solo un «colaborador» de la persona que ejerce dicha actividad, la venta declarada falsamente por aquel debería imputarse al sujeto pasivo «real». Esta cuestión tiene una naturaleza jurídico-probatoria y no debería ser objeto de regulación del Derecho sustantivo, sino que debería examinarse tomando en consideración las circunstancias de cada caso concreto.
- 22 Sin embargo, el hecho de que, en el caso de explotaciones agrícolas familiares o, más exactamente, pluripersonales, únicamente se considere sujeto pasivo aquella persona física que haya presentado la declaración de registro requerida tiene una justificación práctica. Las consecuencias resultantes en términos de tributación tienen por objeto prevenir la irregularidad mencionada anteriormente y restituir la situación que se daría de no haber abuso.
- 23 Los abusos pueden consistir, entre otros, en la división de la explotación agrícola entre varios sujetos con la intención de que uno de los cónyuges disfrute de un régimen especial de tributación, como el régimen a tanto alzado de los agricultores, y el otro disfrute simultáneamente del derecho de deducción del impuesto soportado.

- 24 Parece que la norma establecida en la Ley del IVA pretende, precisamente, contrarrestar tales abusos. Con arreglo a dicha Ley, el agricultor que asume la condición de sujeto pasivo del IVA será quien ejerza una actividad económica especial, es decir, una actividad agrícola en el marco de una explotación agrícola en la que sea productor y prestador de servicios a terceros. Por lo tanto, el objetivo de dicho sujeto es realizar esa actividad económica con la intención de producir y vender productos agrícolas o de prestar servicios agrícolas a otras personas. Por consiguiente, la actividad del agricultor es una actividad distinta a la actividad de un productor, de un comerciante o de un prestador de servicios o a la actividad de utilización de bienes o valores intangibles y jurídicos de forma permanente para fines lucrativos, a las que se refiere el artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA.
- 25 El sujeto pasivo que ejerce una actividad agrícola (artículo 2, punto 15, de la Ley del IVA) o que presta servicios agrícolas (artículo 2, punto 21, de la Ley del IVA) no puede unir dos estatutos, a saber, el de sujeto pasivo del IVA exento por ser agricultor en régimen de tanto alzado en concepto de la venta de los productos agrícolas procedentes de su propia actividad y, simultáneamente, el de contribuyente activo del IVA. El agricultor en régimen de tanto alzado tiene derecho a la devolución a tanto alzado del impuesto aplicado a la adquisición de ciertos medios de producción para la agricultura según lo establecido en los artículos 115 y siguientes de la Ley del IVA. Esta regla supone que, al agricultor en régimen de tanto alzado, exento del impuesto con arreglo al artículo 43, apartado 1, punto 3, de la Ley del IVA, no le corresponde el derecho a minorar la cuota del importe devengado con la cuota del importe soportado con arreglo al régimen general previsto en el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA. Esta regla se refleja en el tenor del artículo 302 de la Directiva 2006/112. Debe añadirse que, en caso de renuncia a la exención del impuesto y de sujeción al régimen general, el agricultor en régimen de tanto alzado puede «recuperar» el impuesto soportado en la adquisición de medios de producción para la agricultura presentando una rectificación con arreglo al artículo 91, apartados 7 y 7a, en relación con el apartado 2 de este artículo, de la Ley del IVA.
- 26 La anterior prohibición de unir, en el marco de una explotación agrícola, el estatuto de agricultor en régimen de tanto alzado y el persona sujeta al impuesto con arreglo al régimen general tiene un carácter limitado. Se eximen del impuesto y, por consiguiente, están sometidas al régimen de imposición a tanto alzado la entrega realizada por el agricultor en régimen de tanto alzado de productos agrícolas procedentes de su propia actividad agrícola y la prestación de servicios agrícolas por dicho agricultor, mientras que la prestación de otros servicios está sujeta al régimen general de imposición del IVA. Así pues, el hecho de que una persona determinada sea un agricultor en régimen de tanto alzado no permite, por sí mismo, aplicarle exclusivamente el régimen de imposición a tanto alzado de la agricultura con independencia del tipo de actividad que desarrolle. En efecto, este régimen comprende únicamente los actos consistentes en «la entrega de productos agrícolas procedentes de su propia actividad agrícola o la prestación de servicios agrícolas». Se entiende por estos últimos aquellos servicios que el agricultor en

régimen de tanto alzado pueda prestar utilizando la mano de obra y los equipos que suele utilizar para cultivar su explotación agrícola.

- 27 Parece que el régimen de imposición anteriormente expuesto es coherente y no solo evita los fraudes tributarios, sino que da cumplimiento a los objetivos del establecimiento, mediante la Directiva 2006/112, del régimen a tanto alzado de los agricultores, es decir, la simplificación de los procedimientos administrativos para determinados agricultores, que, a su vez, debe conciliarse con el objetivo de compensar la carga del impuesto soportado por esos agricultores al adquirir bienes utilizados para las necesidades de la actividad desarrollada por ellos (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 50, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 38).
- 28 En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se ha subrayado repetidamente que el régimen común de tanto alzado constituye una excepción al régimen general de la Directiva 2006/112 y que, por lo tanto, solo debe aplicarse en la medida que sea necesaria para lograr su objetivo (sentencias de 15 de julio de 2004, Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, apartado 27; de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 49, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 37).
- 29 Según el órgano jurisdiccional remitente, cabe admitir que la adopción de la referida práctica nacional, que no permite considerar sujetos pasivos del IVA por separado a cada uno de los cónyuges que ejercen una actividad agrícola en el marco de una explotación agrícola utilizando patrimonio que pertenece a su sociedad de gananciales, tiene por objeto prevenir abusos del IVA. En este contexto, las disposiciones nacionales cuestionadas constituyen un medio de prevención frente a posibles abusos del IVA, mediante la introducción de un estatuto tributario uniforme respecto de una explotación agrícola concreta, independientemente de cuántos sujetos —sujetos pasivos del IVA— ejerzan la actividad agrícola en el marco de dicha empresa.