

Asunto C-182/23

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

22 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

18 de enero de 2023

Parte recurrente

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia)

Parte recurrida

J.S.

[*omissis*]

RESOLUCIÓN

18 de enero de 2023

El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) [*omissis*] [composición del tribunal]

tras examinar el **18 de enero de 2023**

en la vista a puerta cerrada ante la **Izba Finansowa (Sala de lo Financieros)**

el recurso de casación del **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej** (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia; en lo sucesivo, también «autoridad tributaria»)

contra la sentencia del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia)

de **15 de octubre de 2018** [*omissis*]

en el procedimiento iniciado mediante recurso contencioso-administrativo de **J. S.**

contra la resolución interpretativa tributaria del **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

de **31 de octubre de 2017** [*omissis*]

en materia **del impuesto sobre bienes y servicios**

decide:

1. plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 [*omissis*] [TFUE]:

«¿Debe interpretarse el artículo 9, 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 (DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada), en relación con el artículo 14, apartado 2, letra a), de la misma Directiva, en el sentido de que no se opone a que un agricultor que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA conforme al régimen general que transmita la propiedad de una parcela a favor del Tesoro Público por vía de expropiación, a cambio de una indemnización, por haber sido destinada a fines no agrarios, sea considerado sujeto pasivo del IVA en relación con tal entrega solo por el hecho de que esa parcela se hubiera utilizado para las necesidades de una actividad agraria sujeta al IVA?»

2. [*omissis*] [suspensión del procedimiento]

MOTIVACIÓN

I. Marco jurídico.

1. Disposiciones de la Unión:

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, p. 1, en su versión modificada; en lo sucesivo: Directiva 2006/112/CE):

Artículo 9, apartado 1. 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 incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Artículo 14, apartado 1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

Artículo 14, apartado 2, letra a). 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;

2. Disposiciones nacionales:

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004 (texto refundido: Dz. U. de 2022, posición 931, en su versión modificada); en lo sucesivo, «Ley del IVA»]:

Artículo 7, apartado 1. Se entenderá por entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, punto 1, la transmisión del poder de disposición sobre bienes con las facultades atribuidas a su propietario, incluida:

1) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o de una persona jurídica que actúe en su nombre, o en las condiciones previstas por la Ley.

Artículo 15, apartado 1. Serán considerados sujetos pasivos las personas jurídicas, los organismos sin personalidad jurídica y las personas físicas que realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Artículo 15, apartado 2. 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. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

II. Antecedentes de hecho.

1. Procedimiento ante las autoridades tributarias.

1.1. J. S. (en lo sucesivo, solicitante o demandante) solicitó a la autoridad tributaria una resolución interpretativa de las disposiciones tributarias en materia del impuesto sobre bienes y servicios. En la solicitud de resolución interpretativa, expuso su postura en el asunto, según se indica a continuación.

Desde el 8 de diciembre de 2001, el solicitante gestiona una explotación agraria de una superficie de aproximadamente [...] ha. Desde octubre de 2015, lleva a cabo tal actividad junto a su mujer. El objeto de la explotación agraria es la producción de leche y la cría de bovino lechero. Desde enero de 2013, el solicitante consta inscrito como sujeto pasivo del IVA. El 17 de junio de 2003 el solicitante adquirió por compraventa las parcelas [...], [...], y el 11 de mayo de 2015 las parcelas n.ºs [...], [...] y [...]. Tanto la compraventa de 17 de junio de 2003 como la de 11 de mayo de 2015 se llevaron a cabo para ampliar la explotación agraria. Al efectuarse la adquisición de las parcelas no se devengó el impuesto sobre bienes y servicios, por lo que no tuvo lugar su deducción. Los terrenos comprados se utilizaron exclusivamente para fines agrarios en el marco de la actividad económica desarrollada. El solicitante y su mujer no ejercen ninguna actividad económica que no sea la actividad agraria.

A raíz de la resolución definitiva del voivoda sobre la realización de una inversión en infraestructuras viarias, con arreglo al artículo 12, apartado 4, punto 1, de la ustawa z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych [Ley sobre normas específicas de programación e implementación de inversiones en carreteras públicas, de 10 de abril de 2003 (Dz. U. de 2015, posición 2031; en lo sucesivo, Ley de carreteras)], los bienes inmuebles ocupados por la carretera planeada son objeto de segregación topográfica y su propiedad se transfiere al Tesoro Público en virtud de la ley. Por consiguiente, en el curso del procedimiento sustanciado por el voivoda M. para la autorización de una inversión viaria, de las parcelas n.ºs [...] y [...] se segregaron las parcelas viarias n.ºs [...] y [...], mientras que de las parcelas n.ºs [...], [...] y [...] se segregaron las parcelas viarias n.ºs [...], [...] y [...], que el día en que devino definitiva la resolución del voivoda M. n.º [...], de 6 de marzo de 2017, pasaron a ser propiedad del Tesoro Público, al estar destinadas a la construcción de una carretera.

En consecuencia, el voivoda inició un procedimiento para fijar la indemnización correspondiente al solicitante por las parcelas adquiridas por el Tesoro Público y dictó las resoluciones pertinentes, por las que se atribuía una indemnización. Sin embargo, ninguna indemnización ha sido abonada todavía.

Hasta el momento de la adquisición de las parcelas por el Tesoro Público, estas eran explotada para fines agrarios, como prados, si bien a causa del procedimiento administrativo iniciado por el voivoda M. para la autorización de la inversión viaria y la consiguiente segregación topográfica de las parcelas, así como para su prevista adquisición por el Tesoro Público con vistas a la construcción de una carretera, el solicitante no preparó las parcelas transmitidas para la cosecha del heno del año siguiente.

Antes del inicio del procedimiento citado por el voivoda, los terrenos en cuestión no se habían dividido en parcelas menores, ni habían sido acondicionados o mejorados en modo alguno. Nunca habían sido alquilados o arrendados ni cedidos a terceros. El solicitante no solicitó su recalificación para usos no agrícolas, en

particular para usos viarios, ni la modificación del plan urbanístico para dichas parcelas, y tampoco solicitó la determinación del trazado de la carretera por ellas, ni ejerció nunca una actividad económica en el ámbito de la comercialización de inmuebles.

El solicitante y su mujer tampoco adquirieron ninguna parcela edificable. Las parcelas adquiridas por el Tesoro Público recibían pagos directos, si bien, debido a su destino viario, fueron excluidas de tales pagos. El solicitante y su mujer están inscritos en el KRUS (Caja del Seguro Social Agrario) y pagan el impuesto agrario.

Del mismo modo, el solicitante no procedió a la división de los terrenos. La segregación tuvo lugar por ley y con independencia de la voluntad del propietario, a raíz de la emisión por la autoridad administrativa de una resolución sobre la realización de una inversión viaria con arreglo a la Ley de carreteras. Así pues, la pérdida de la propiedad tuvo lugar por motivos independientes de la voluntad del propietario.

El plan urbanístico local no fue modificado de manera alguna, ni a raíz de la segregación de los terrenos destinados a la carretera, ni a raíz de la construcción de la carretera. La ocupación de un terreno para la construcción de una carretera con arreglo a la ley anteriormente mencionada se produce con independencia del uso identificado en el plan de urbanismo local.

Del plan urbanístico local resulta que las parcelas [omissis], (antes de la división), se encuentran en la aldea de G., zona G. [...], municipio G., y tienen el uso siguiente:

- desde la carretera comarcal [omissis] para la ampliación de la carretera, el resto son terrenos destinados a la edificación de vivienda unifamiliar y a servicios comerciales, identificados en el plano con el símbolo [...].

El solicitante señaló, además, que las parcelas [omissis] (antes de la división), están identificadas en el catastro como rústicas y zanjas, y que en la fecha de la solicitud el Starostwo Powiatowe (Administración de Distrito, Polonia) no había introducido cambios relativos a la segregación de las parcelas en el catastro.

Habida cuenta de tales circunstancias, el solicitante formuló las siguientes cuestiones en la solicitud de resolución interpretativa:

- 1) ¿Es sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios el solicitante, por el hecho de que, con arreglo al artículo 12, apartado 4, punto 1, de la Ley de carreteras, las parcelas n.^{os} [omissis] hayan sido adquiridas por el Tesoro Público a cambio de una indemnización?
- 2) ¿Estará gravada por el impuesto sobre bienes y servicios la indemnización recibida en tal concepto?

Asimismo, en la solicitud de resolución interpretativa, el solicitante expuso su propia postura en el asunto, con arreglo a la cual no es sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios, por el hecho de que, con arreglo al artículo 12, apartado 4, punto 1, de la Ley de carreteras, las parcelas [*omissis*] destinadas a la construcción de una carretera fueran adquiridas por el Tesoro Público a cambio de una indemnización, por lo que el pago a su favor de una indemnización no está gravado por el impuesto sobre bienes y servicios.

1.2. La autoridad tributaria, en la resolución interpretativa de 31 de octubre de 2017, consideró que la postura del solicitante era errónea. Estimó que la transmisión del derecho de propiedad sobre las parcelas descritas en la solicitud [*omissis*] a favor del Tesoro Público, mediante expropiación, habida cuenta de su destino a un proyecto de construcción de carreteras públicas, debe considerarse realizada por el solicitante, en calidad de persona que realiza una actividad económica en el sentido del artículo 15, apartado 2, de la Ley, es decir, de sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios. Conforme a la apreciación de la autoridad interpretativa, en el supuesto de que se trata, la entrega no constituye un ejercicio del derecho de disposición del patrimonio privado del solicitante. Dicha autoridad alegó que, según resulta de la solicitud, los terrenos que constituyen las parcelas [*omissis*] fueron utilizados por el solicitante, sujeto pasivo inscrito a efectos del IVA, en el ejercicio de su actividad económica. A juicio de la autoridad interpretativa, la transmisión del derecho de propiedad sobre las fincas rústicas mencionadas en la solicitud, a cambio de una indemnización, constituía, contrariamente a lo afirmado por el solicitante, una entrega de bienes a título oneroso sujeta a las disposiciones de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios, con arreglo al citado artículo 7, apartado 1, punto 1, de la misma Ley, y, por tanto, sometida a tributación. En consecuencia, consideró errónea la postura del solicitante.

III. Procedimiento ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.

1. Mediante sentencia de 15 de octubre 2018, expediente III SA/Wa 23/18, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie anuló la resolución interpretativa impugnada.

Dicho órgano jurisdiccional consideró que la autoridad interpretativa no había tomado en consideración el argumento esgrimido por el demandante de que antes de la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles no utilizaba estos como prados para su actividad económica, puesto que los había transferido a su patrimonio particular, no los había preparado para la cosecha de heno para el año siguiente y los había excluido de los pagos directos.

El órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que, aun cuando el demandante no hubiese transferido a su patrimonio particular las fincas rústicas antes de la expropiación efectuada con arreglo a la Ley de carreteras, no se le

podía atribuir la condición de sujeto pasivo del IVA por la indemnización recibida [con arreglo al artículo] 15, apartado 2, de la Ley del IVA.

En la motivación de la sentencia impugnada, el órgano jurisdiccional [de primera instancia] subrayó que el demandante no había efectuado ninguna actuación que tuviera por objeto la venta de las parcelas, sino que habían tenido lugar más bien actuaciones ajenas a su voluntad (la expropiación). Por lo tanto, dicho órgano jurisdiccional declaró que la expropiación de los terrenos en los que el demandante llevaba la explotación agraria no guardaba relación con esta, y que el demandante no actuaba como sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios y no desarrollaba una actividad económica consistente en la comercialización de bienes inmuebles.

2. En el recurso de casación, la autoridad tributaria solicitó la anulación de la sentencia impugnada en su totalidad y que se dicte una sentencia sobre el fondo del asunto o, subsidiariamente, que se anule la sentencia impugnada en su totalidad y se devuelva el asunto para su reexamen al órgano jurisdiccional que dictó la sentencia impugnada. Además, la autoridad interpretativa alegó, entre otras cosas, la infracción de disposiciones de Derecho sustantivo, a saber, el artículo 15, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, al haberse realizado una interpretación errónea consistente en considerar que al demandante, que ejercía una actividad económica agraria respecto de los actos de compra de inmuebles de 17 de abril de 2003 y de 11 de mayo de 2015 y, de ulterior enajenación mediante su expropiación a cambio de una indemnización, no se le puede atribuir la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios, cuando se trataba de actos inherentes al ejercicio profesional por el demandante de una actividad económica agraria, consistente en la utilización lucrativa de terrenos (bienes) en la actividad agraria, y dicho acto debería ser considerado una entrega remunerada de bienes para fines lucrativos, por lo que la interpretación correcta de la disposición en el supuesto descrito debería haber llevado al órgano jurisdiccional a concluir que el demandante, actuando como sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios, estaba obligado a pagar el impuesto sobre la indemnización recibida.

IV. Fundamentación de la petición de decisión prejudicial

1. Mediante la petición de decisión prejudicial planteada, el Naczelny Sąd Administracyjny pretende obtener una respuesta del Tribunal de Justicia acerca de si es correcta la postura de la autoridad interpretativa, según la cual la transmisión del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles expropiados a favor del Tesoro Público, en razón de su destino a un proyecto de construcción de carreteras públicas, debe considerarse una entrega realizada por el demandante como persona que ejerce una actividad económica, por el hecho de que el demandante, inscrito a efectos del IVA, había utilizado los bienes inmuebles en el marco de su actividad económica agraria.

2. Con carácter previo, el Naczelny Sąd Administracyjny observa que de la descripción de los hechos expuestos no resulta ninguna actuación relativa a la utilización de los inmuebles en el patrimonio personal, particular. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente no ha tenido en cuenta la circunstancia, planteada por el órgano jurisdiccional de primera instancia, de que las parcelas habían sido afectadas precedentemente a fines privados.

Resulta crucial, no obstante, saber si la utilización de las parcelas para una actividad económica agraria que tributa en el régimen general podría determinar que la transmisión de los inmuebles mediante su expropiación tuviera lugar en el marco de una actividad agraria gravada por el IVA. La autoridad interpretativa estimó que el ejercicio de una actividad agraria imponible reviste una importancia fundamental para considerar que resultaba imponible la entrega de los inmuebles utilizados para esa actividad agraria, en el marco de la expropiación. El órgano jurisdiccional de primera instancia era de parecer contrario, al considerar que solo una actividad económica ejercida activamente en el ámbito de la comercialización de inmuebles puede determinar la necesidad de la imposición de la entrega controvertida de los inmuebles en el marco de la expropiación.

3. No cabe duda de que la imposición tendrá lugar cuando la persona de que se trate realice gestiones activas de comercialización de inmuebles que le permitan ser considerado un profesional (véase la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2011, dictada en los asuntos acumulados C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589). En el litigio objeto de examen es incontrovertido que el demandante no llevó a cabo ninguna gestión para la venta de las parcelas, sino que se produjeron actuaciones independientes de su voluntad (la expropiación). Por ello, el órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que la expropiación de los terrenos, en los que el demandante desarrollaba la actividad agraria, se produjo al margen de tal actividad y que el demandante no actuó en condición de sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios, ni ejercía una actividad económica consistente en la comercialización de inmuebles. Tampoco se desprende de los hechos expuestos en la solicitud de resolución interpretativa que el demandante haya emprendido una actividad de este tipo respecto de los demás inmuebles que no fueron objeto de expropiación.

La jurisprudencia nacional subraya que el requisito necesario para someter al IVA una operación determinada no es el mero hecho de ser sujeto pasivo del IVA, sino la condición de sujeto pasivo del IVA respecto de una operación concreta comprendida en el ámbito de la actividad económica de una persona determinada. (Véase la sentencia del NSA, de 29 de octubre de 2007, expediente I FPS 3/07, con arreglo a la cual, «ni el estatuto formal de sujeto pasivo inscrito de una persona, ni el hecho de que una operación haya sido realizada repetidamente o una única vez, pero con intención de cierta periodicidad, pueden determinar el carácter imponible de la operación sin que se aprecie en cada caso que, respecto a la operación concreta, la persona en cuestión haya actuado como sujeto pasivo del impuesto sobre bienes y servicios»).

La postura de que la expropiación de las parcelas litigiosas no tuvo lugar en relación con el ejercicio de una actividad económica es sustentada por el hecho de que al ser adquiridas las parcelas por el solicitante no se devengó el impuesto sobre bienes y servicios, por lo que no tuvo lugar su deducción.

Por otro lado, la autoridad interpretativa planteó un argumento esencial, según el cual el órgano jurisdiccional de primera instancia no tomó en consideración el carácter específico de la expropiación, como actuación coercitiva, frecuentemente practicada contra la voluntad y las intenciones de las personas expropiadas. A este respecto, la actividad del demandante en relación con las parcelas litigiosas no es relevante.

Sin embargo, conviene observar que el solicitante no desarrollaba una actividad en el ámbito de la comercialización de inmuebles no solo en cuanto concierne a las parcelas litigiosas, sino también a otros inmuebles, y no ejercía una actividad económica que no fuera la actividad agraria sometida al IVA.

4. Por estas razones, el órgano jurisdiccional nacional plantea, con arreglo al artículo 267 TFUE, las cuestiones formuladas en el punto 1 de la parte dispositiva de la presente resolución.

[*omissis*] [suspensión del procedimiento]

[*omissis*] [firmas]

DOCUMENTO DE PRUEBAS