

**Asunto C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>****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:**

19 de marzo de 2024

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

28 de diciembre de 2023

**Parte recurrente:**

E. T.

**Parte contraria:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia)

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia; en lo sucesivo, «DIAS») de 19 de diciembre de 2022, relativa al impuesto del valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»)

**Objeto y fundamento jurídico de las cuestiones prejudiciales**

Interpretación del Derecho de la Unión con arreglo al artículo 267 TFUE, especialmente, de los artículos 2, apartado 1, y 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 (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»)

<sup>i</sup> La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

## Cuestiones prejudiciales

1. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que realiza una actividad económica con carácter independiente la persona que vende un bien inmueble que no ha estado afectado con anterioridad a una actividad económica encargando la preparación de la venta a un profesional, el cual, como apoderado de esa persona, efectúa a continuación una serie de actos organizativos con el fin de dividir el bien y vender por un precio superior?

2. ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular el artículo 9, apartado 1, de esta, en el sentido de que cada uno de los cónyuges que actúan conjuntamente debe ser considerado una persona que realiza una actividad económica con carácter independiente?

## Disposiciones de Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112: artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 1

Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme [(EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»)]: artículos 2, apartado 1, y 4, apartados 1, 2 y 3, letra b)

## Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre el valor añadido, de 11 de marzo de 2004) (Dz. U. de 2017, posición 1221; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en la redacción vigente del 1 de enero de 2017 al 31 de julio de 2021:

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.»

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Ley por la que se Aprueba el Código de Familia y Tutela, de 25 de febrero de 1964) (versión

consolidada: Dz. U. de 2017, posición 682), en la redacción vigente del 1 de enero de 2017 al 31 de julio de 2021:

Artículo 31, apartado 1: «En el momento de la celebración del matrimonio, surgirá entre los cónyuges, por ministerio de la ley, una comunidad de bienes (sociedad de gananciales), que comprenderá los bienes adquiridos mientras dure esta por ambos cónyuges o por uno de ellos (patrimonio común). Los bienes no comprendidos en la sociedad de gananciales pertenecerán al patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges.»

Artículo 35: «Mientras dure la sociedad de gananciales, ninguno de los cónyuges podrá exigir la división del patrimonio común. Tampoco podrá ninguno de ellos disponer o comprometerse a disponer de la parte que, en caso de disolución de la sociedad de gananciales, le corresponda del patrimonio común o de los diferentes bienes que formen parte de ese patrimonio.»

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 El 21 de abril de 1989, en virtud de un contrato de transmisión de explotación agrícola a favor de un sucesor, E. T (en lo sucesivo, «recurrente») adquirió, junto con su marido, W. T., las parcelas que son objeto del procedimiento principal. En el período examinado, la recurrente vendió, junto con su marido, 19 parcelas no edificadas, sitas en la localidad L. Ninguna de las operaciones tributó en concepto de IVA.
- 2 El 11 de enero de 2011, la recurrente celebró, junto con su marido (mandantes), un contrato de mandato con la empresa B. A. Z. (mandatario) con el fin de acondicionar y vender el terreno sito en L., en el término municipal de Z., destinado a edificación residencial y residencial-comercial. Se determinaron las parcelas que quedarían incluidas en el ámbito del contrato. Se fijó el plazo para efectuar la venta para el final de 2017. A efectos de ejecución del contrato, se otorgó un poder al mandatario para que realizara todos los actos necesarios. A fin de llevar a cabo el proyecto, el mandante encargó a la empresa del mandatario una serie de actuaciones, especialmente:
  - planificar la división del bien inmueble anteriormente mencionado en parcelas más pequeñas y realizar, a este respecto, los trámites necesarios para practicar las inscripciones formales en el Registro Catastral y de la Propiedad;
  - dotar al bien inmueble de suministros, acondicionar el terreno, talar árboles y arbustos;
  - recabar las licencias y resoluciones pertinentes de las autoridades y de las instituciones, para llevar a cabo las operaciones anteriormente mencionadas;
  - hacer la correspondiente publicidad entre los potenciales compradores de las parcelas;

- preparar los documentos relativos a los bienes inmuebles que sean necesarios para que el mandante celebre las escrituras notariales con las personas interesadas en la compra de las citadas parcelas.
- 3 De ese contrato resultaba que el mandatario soportaría los gastos relacionados con la ejecución del mandato. Además, debía otorgarse un poder notarial a favor del mandatario para que este pudiera actuar ante las instituciones y las autoridades administrativas en lo relativo al objeto del contrato. Se fijó una remuneración para el mandatario, que consistía en la cantidad que superase los precios de compraventa fijados en el contrato —en su totalidad o en determinadas proporciones de conformidad con reglas establecidas para parcelas específicas—; la remuneración había de pagarse sobre la base de una factura del IVA, que el mandatario debía establecer por un importe bruto.
- 4 Mediante el anexo n.º 1 al citado contrato, que se concluyó el 25 de mayo de 2015, se prorrogó el plazo de venta de las parcelas hasta el final del año 2021.
- 5 Las autoridades tributarias consideran que la venta de los bienes inmuebles realizada por la recurrente era una actividad económica y no una gestión del patrimonio personal, por lo que estaba sujeta al IVA. Por ello, la autoridad tributaria de primer grado liquidó a la recurrente, en concepto de IVA por la venta de parcelas, un importe correspondiente a la participación de la recurrente, por determinados meses del período comprendido entre diciembre de 2017 y julio de 2021. Se dictó una resolución análoga respecto del marido de la recurrente. Mediante resolución de 19 de diciembre de 2022, el DIAS, autoridad tributaria de segundo grado, confirmó la resolución de la autoridad de primer grado.

#### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 6 La recurrente, en su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, alega que se han interpretado erróneamente y se han infringido, en particular, el artículo 15, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Considera que del conjunto de las circunstancias del litigio no se deduce que ella ejerciera una actividad económica sujeta al IVA. Aduce que, en el presente litigio, ha tenido lugar una venta de un bien privado. Ese bien fue adquirido para las necesidades propias de una persona determinada, no estando destinado a una actividad comercial, por lo que su venta no puede considerarse una actividad comercial que dé lugar a que se considere sujeto pasivo a dicha persona. Según la recurrente, no se la puede considerar sujeto pasivo porque sus actos guardan relación con el mero ejercicio del derecho de propiedad, porque ella no tenía intención de ejercer una actividad económica o de utilizar los bienes inmuebles de los que era titular para los fines de una actividad de esa índole y porque los recursos que se obtuvieran estaban destinados a satisfacer sus necesidades privadas. Además, la recurrente alega que adquirió los bienes inmuebles en cuestión no para su reventa, sino como resultado de la transmisión de una explotación agrícola.

- 7 En la contestación al recurso, el DIAS solicita su desestimación, reafirmando totalmente en su postura defendida hasta la fecha. En opinión de las autoridades tributarias, las ventas se llevaron a cabo al menos de 2017 a 2021, lo que demuestra el carácter cíclico y reiterado de las actuaciones, y la recurrente efectuó una serie de acciones tendentes a maximizar el beneficio por la venta de los bienes inmuebles. Desde el momento de la adquisición de las parcelas (mediante una donación) hasta su venta, las parcelas pasaron de fincas rústicas a parcelas edificables (modificaciones del plan de urbanismo local), a instancia del mandatario en nombre de la recurrente y de su marido. Se compró asimismo una parcela adicional para crear vías interiores y de acceso a las parcelas fraccionadas. Las autoridades tributarias consideran que las siguientes circunstancias ponen de manifiesto el carácter profesional, continuado, planificado y organizado de la venta de los bienes inmuebles de que se trata, propio del ejercicio de una actividad económica:
- la celebración de un contrato de mandato con un profesional de la construcción, en virtud del cual el mandatario se comprometió a efectuar una serie de acciones para hacer más atractivas las parcelas de que se trata y para prepararlas para la venta, por lo que tenía que recibir una remuneración, determinada en el contrato;
  - el pago al mandatario de una remuneración por la realización de las acciones encargadas en el marco del citado contrato, con arreglo a las facturas de IVA emitidas por él a W. T.;
  - el otorgamiento de un poder a favor del mandatario para realizar las acciones citadas y de representación ante las instituciones y autoridades en los trámites relativos a las parcelas de que se trata.

#### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 8 La Directiva 2006/112 asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse, en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (véase la sentencia de 10 de junio de 2010, C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 9 En el procedimiento principal, se llevaron a cabo las referidas entregas en nombre y por cuenta de la recurrente.
- 10 Por lo que respecta al concepto de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, es jurisprudencia reiterada que dicho concepto tiene un carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, independientemente de sus fines y resultados (véase, por analogía, la sentencia de 21 de febrero de 2006, C-223/03 University of Huddersfield, EU:C:2006:124, apartados 47 y 48 y jurisprudencia citada).

- 11 En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 12 La recurrente afirma que lleva a cabo una venta de su patrimonio personal. En relación con ello, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas de si, en este tipo de operaciones, la colaboración con una persona que dispone de las calificaciones pertinentes para preparar los bienes inmuebles para que sean vendidos maximizando el precio obtenido puede ser considerada equivalente a organizar una empresa estable y si es relevante el hecho de que el mandatario actúe en el marco de su propia empresa y que la remuneración de este ascienda, en esencia, al exceso de precio logrado por él por encima del precio esperado por la parte vendedora.
- 13 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para su uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva (véase la sentencia del asunto C-291/92, Armbrecht, EU:C:1995:304).
- 14 La Directiva 2006/112 contempla la posibilidad de considerar sujeto pasivo también a quienes efectúen con carácter ocasional una operación relacionada con las actividades mencionada en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, en especial, la operación de entrega de un terreno edificable [artículo 12, apartado 1, letra b)].
- 15 La Ley polaca no prevé un régimen especial de tributación de la entrega de un terreno edificable. En el artículo 43, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA, se han excluido únicamente de la exención del impuesto la entrega de un terreno edificable o destinado a edificación. Esto supone que, por regla general, en la Ley polaca, toda entrega de un terreno destinado a edificación está sujeto al impuesto. Sin embargo, dicha entrega debe ser efectuada por un sujeto pasivo del IVA, es decir, en el marco de una actividad económica de carácter comercial.
- 16 No obstante, se plantea la duda de si el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 permite someter a tributación la entrega de un terreno destinado a edificación que no haya sido utilizado anteriormente para una actividad económica.
- 17 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la mera intención de desarrollar una actividad económica, confirmada por elementos objetivos, determina la necesidad de tratar a la persona de que se trate como sujeto pasivo del IVA, aun cuando la autoridad tributaria sepa que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará (sentencia de 8 de junio de 2000, dictada en el asunto C-400/98, Breitsohl, EU:C:2000:304). A su vez, la falta de esta intención excluye la posibilidad de calificar a esa persona como sujeto pasivo del IVA.

- 18 Al mismo tiempo, el hecho de que un demandante en un procedimiento principal haya adquirido el bien corporal de que se trate para satisfacer sus necesidades personales no se opone a que dicho bien se utilice posteriormente para ejercer una «actividad económica». La cuestión de si, en un supuesto dado, un particular ha adquirido un bien para satisfacer las necesidades de sus actividades económicas o sus necesidades personales se plantea cuando dicho particular solicita el derecho a deducir el impuesto soportado por la adquisición de dicho bien (sentencia de 19 de julio de 2012, dictada en el asunto C-263/11, EU:C:2012:497, apartado [3]9).
- 19 Habida cuenta de que la recurrente no adquirió los terrenos para ejercer una actividad agrícola, no puede declararse que pretendía desarrollar una actividad comercial. Los terrenos, adquiridos como rústicos sin IVA, no fueron explotados por la recurrente de ningún modo. Sin embargo, sigue abierta la pregunta de si la intención manifestada al vender reiteradamente las parcelas «de su patrimonio privado», tras la recalificación de estas para fines edificables y su exclusión de la actividad agrícola, permite considerar dichas acciones como actividad económica (comercial). Cabe preguntarse si, en este supuesto, es relevante el hecho de que la recalificación de los terrenos haya tenido lugar por iniciativa de la recurrente, representada por un mandatario profesional.
- 20 En caso de que se considere que esa venta es comercial, se plantea la pregunta sobre el número de operaciones que determina ese carácter, dado que un terreno específico puede ser vendido —en función del precio y de la demanda— en su totalidad en el marco de una sola operación o ser vendido en varias operaciones o decenas de estas, en función de la cantidad de parcelas en las que se divida el terreno.
- 21 La cuestión de la calificación de la venta de bienes inmuebles como actividad económica ha sido objeto de varias resoluciones de los tribunales nacionales. En la sentencia de 31 de enero de 2013, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo[; en lo sucesivo, «NSA»]) expresó la postura de que pueden ser objeto de un tráfico profesional también los bienes adquiridos originariamente para fines personales y utilizados a tal fin. Es importante que, en el momento de la venta de los terrenos, el sujeto pasivo emprenda, en esencia, unas gestiones activas y deliberadas en materia de tráfico inmobiliario, comprometiendo recursos análogos a los utilizados por los comerciantes (véase la sentencia del NSA de 15 de enero de 2019). En este mismo sentido, el NSA ha considerado que la intención que acompaña la adquisición originaria de un bien no excluye su tratamiento posterior diferente. De igual modo, no es relevante si en el momento de la adquisición del bien inmueble la intención del propietario era destinarlo a la venta con lucro, sino que el sujeto pasivo haya realizado actos de carácter estable y organizado pretendiendo obtener un lucro con la venta del bien inmueble.
- 22 Asimismo, debe señalarse que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 9 de la Directiva 2006/112 se desprende que, para determinar si una persona realiza una actividad económica con carácter independiente, es preciso

comprobar si existe una relación de subordinación en el ejercicio de esa actividad (sentencia de 13 de junio de 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, apartado 38 y jurisprudencia citada). Para evaluar la existencia de tal relación de subordinación, ha de comprobarse si la persona afectada ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al ejercicio de la actividad. A efectos de determinar la independencia de las actividades consideradas, el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta la falta de toda relación de subordinación jerárquica y el hecho de que la persona afectada actúe por su propia cuenta y bajo su responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos. A juicio del Tribunal de Justicia, el riesgo económico guarda siempre relación con el riesgo económico que corre directamente la persona que ejerce la actividad para la que se trata de determinar si es o no independiente (sentencia de 21 de diciembre de 2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024). En el presente litigio, el riesgo económico a cargo de la recurrente fue reducido al mínimo mediante el contrato de mandato y el mandatario era quien soportaba la totalidad del riesgo de no obtener un precio superior al señalado en el contrato.

- 23 Para el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, se plantea la pregunta de quién es el sujeto que desarrolla esa actividad cuando la venta versa sobre un bien en copropiedad.
- 24 Hasta la fecha, las autoridades tributarias nacionales adoptaban una práctica según la cual consideraban sujeto pasivo separadamente a cada uno de los cónyuges, atribuyéndole la mitad del valor de la venta a cada uno. Esta práctica también era aceptada por los tribunales nacionales. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente, en el presente litigio, ha llegado a la conclusión de que esta práctica infringe las disposiciones, anteriormente citadas, del Código de Familia y Tutela. En efecto, de esas disposiciones se desprende indudablemente que, durante el matrimonio, la sociedad de gananciales de los cónyuges puede cesar únicamente con arreglo a un contrato celebrado por ellos. Dado que esta sociedad de gananciales no puede ser anulada forzosamente por el órgano jurisdiccional, tanto menos puede cuestionarse por las autoridades tributarias. Por este motivo, debe considerarse que, respecto de los bienes gananciales, en el tráfico jurídico, los cónyuges siempre actúan conjuntamente.
- 25 Habida cuenta de que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 [en su versión polaca] señala que es sujeto pasivo la «persona», se suscita la duda de si, respecto de las personas físicas, siempre se somete a tributación separadamente a cada una de las personas que participan en una operación o si, a la luz de las normas nacionales, relativas al régimen económico matrimonial, la expresión de «persona» puede entenderse también referida a un «grupo de personas físicas que ejercen una actividad conjunta».

- 26 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que «los artículos 9, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una persona física que ha celebrado con otra persona física un contrato de actividad conjunta por el que se constituye una sociedad civil, carente de personalidad jurídica, que se caracteriza por el hecho de que la primera persona está facultada para actuar en nombre de todos los socios, pero interviene sola y en su propio nombre en sus relaciones con terceros a la hora de realizar los actos que conforman la actividad económica para la que se constituyó esa sociedad, debe ser considerada “sujeto pasivo” en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y, como único deudor, pagar el impuesto sobre el valor añadido debido, según lo establecido en el artículo 193 de esta Directiva, en la medida en que actúa por cuenta propia o por cuenta ajena como intermediario, en el sentido de los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la citada Directiva» (sentencia de 16 de septiembre de 2020, C-312/19, *Valstybinė mokesčių inspekcija EU:C:2020:711*). A *contrario*, debería entenderse que, cuando dos personas ejerzan una actividad común y actúen conjuntamente ante las partes contratantes, ambas responden por la liquidación del IVA. Dado que no pueden separarse sus participaciones en el objeto de venta, también deberá ser común su responsabilidad en la obligación del IVA.
- 27 Las anteriores dudas justifican el planteamiento al Tribunal de Justicia de las cuestiones prejudiciales expuestas en la introducción.