Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 11 de julio de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Artículo 9, apartado 1 — Artículo 14, apartado 2, letra a) — Entrega de bienes gravada — Transmisión, con indemnización, de la propiedad de un terreno agrícola en virtud de una resolución de la autoridad pública — Expropiación»

En el asunto C-182/23 [Makowit] (i),

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 18 de enero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

y

J. S.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Piçarra, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen (Ponente) y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por los Sres. B. Kołodziej y T. Wojciechowski;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9, apartado 1, y 14, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre J. S. y el Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional, Polonia) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), relativo a una solicitud de anulación de una disposición interpretativa de 31 de octubre de 2017 (en lo sucesivo, «disposición interpretativa»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, estarán 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.

4 El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«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.»

5 El artículo 14 de dicha Directiva establece:

«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;

[...]».

6 El artículo 167 de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

Derecho polaco

7 El artículo 7, apartado 1, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre Bienes y Servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2022, posición 931), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«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, incluidas:

1) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o de una entidad que actúe en su nombre o en las condiciones previstas por la ley;

[...]».

8 A tenor del artículo 15, apartados 1 y 2, de esta Ley:

«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.

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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 J. S. gestiona una explotación agrícola en la que ejerce una actividad de cría de vacuno lechero y de producción de leche desde 2001. Consta inscrito como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) desde enero de 2013. En 2003, y posteriormente en 2015, adquirió parcelas de terreno destinadas a ampliar dicha explotación. Esta adquisición no fue sometida al IVA ni fue objeto de una deducción del IVA.

10 Mediante resolución del voivoda, autoridad de la administración pública, de 6 de marzo de 2017, la propiedad de una parte de las parcelas de terreno en las que se encuentra la explotación de J. S. se transmitió al Skarb Państwa (Tesoro Público, Polonia) para la realización de inversiones destinadas a la red viaria. Paralelamente, el voivoda inició un procedimiento dirigido a determinar la indemnización que se debía abonar a J. S. por la transmisión de la propiedad de las parcelas de terreno adquiridas por el Tesoro Público.

11 En este contexto, J. S. formuló a la autoridad tributaria una consulta tributaria a fin de que se determinase, por una parte, si debía ser considerado sujeto pasivo del IVA por la venta de las parcelas de terreno adquiridas por el Tesoro Público con el fin de realizar inversiones destinadas a la red viaria y, por otra parte, si la indemnización percibida por este concepto debía estar sujeta al IVA. En su opinión, la respuesta a estas cuestiones debía ser negativa.

12 Mediante disposición interpretativa, la autoridad tributaria determinó que la transmisión por vía de expropiación de la propiedad de parcelas de terreno al Tesoro Público, para la realización de inversiones destinadas a la red viaria, debía considerarse una entrega de bienes efectuada a título oneroso por J. S., que había actuado en condición de entidad que realizaba una actividad económica, en el sentido del artículo 15, apartado 2, de la Ley del IVA, es decir, como sujeto pasivo del IVA.

13 J. S. impugnó esta interpretación ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia), que anuló la referida disposición interpretativa mediante sentencia de 15 de octubre de 2018. En la motivación de su sentencia, dicho órgano jurisdiccional ponía de relieve que J. S. no había realizado ninguna gestión para la venta de las parcelas de terreno de que se trata y que la expropiación de estas se había decidido al margen de su voluntad. Así, según dicho órgano jurisdiccional, la expropiación no guardaba relación con la actividad agrícola de J. S. y, por consiguiente, este último no había actuado como sujeto pasivo del IVA cuando las parcelas de terreno de que se trata habían sido transmitidas al Tesoro Público.

14 La autoridad tributaria interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente, en el que alegó, en particular, que la adquisición, por vía de expropiación, de las parcelas de terreno de que se trata estaba vinculada al ejercicio profesional, por parte de J. S., de una actividad económica consistente en la explotación de dichas parcelas de terreno en el marco de su actividad agrícola. Por consiguiente, a su juicio, tal adquisición debía considerarse una entrega de bienes efectuada a título oneroso que debía estar sujeta al IVA.

15 El órgano jurisdiccional remitente estima que la solución del litigio del que conoce depende de si la transmisión de la propiedad de un bien inmueble mediante expropiación a favor del Tesoro Público, a efectos de la construcción de carreteras públicas, debe considerarse una entrega de bienes realizada por un sujeto pasivo que ejerce una actividad económica, en razón de que ese sujeto pasivo hubiera utilizado dicho bien inmueble en el marco de su actividad económica agrícola.

16 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en el presente asunto, de los hechos que dieron lugar al litigio, tal como han sido descritos por la autoridad tributaria, no se desprende que las parcelas de terreno de que se trata se hubiesen transferido a la parte del patrimonio de J. S. no afecta a la explotación agrícola, puesto que tales parcelas siempre han constituido un elemento del activo de la empresa de este último.

17 En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional recuerda que, en particular, de la sentencia de 15 de septiembre de 2011, Saby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), resulta que, si un operador realiza gestiones activas de comercialización de inmuebles que permitirían considerarlo un profesional, los bienes vendidos deben estar sometidos al IVA. No obstante, señala que, en el presente asunto, J. S. no llevó a cabo ninguna gestión para vender dichas parcelas. El órgano jurisdiccional remitente indica que, según la jurisprudencia polaca, el mero hecho de ser sujeto pasivo del IVA no constituye una condición indispensable para que una operación esté sujeta al IVA, sino que, a tal fin, es necesario haber actuado como sujeto pasivo del IVA en una operación específica que se inscriba en el ámbito de la actividad económica del operador en cuestión. Observa que, en el presente asunto, J. S. no había realizado ninguna gestión en el ámbito de la comercialización de inmuebles, en concreto, para vender las parcelas de terreno de que se trata y que no ejercía ninguna otra actividad económica que no fuera la actividad agrícola por la que estaba sujeto al IVA.

18 En tercer lugar, dicho órgano jurisdiccional subraya que el IVA no se aplicó en el momento de la compra de esas parcelas por J. S., de modo que no hubo deducción del IVA en esa ocasión.

19 En tales circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la Directiva [del IVA], 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 agrícolas, 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 agrícola sujeta al IVA?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión prejudicial (sentencia de 7 de septiembre de 2023, Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, apartado 47 y jurisprudencia citada).

21 En el presente asunto, habida cuenta de los elementos señalados por el órgano jurisdiccional remitente, la solución del litigio principal depende de si una operación de expropiación de parcelas de terreno agrícola, como la controvertida en el litigio principal, a cambio del pago de una indemnización al propietario inicial de dicho terreno debe estar sujeta al IVA.

22 Pues bien, es en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA donde se especifican los requisitos que debe cumplir una entrega de bienes para poder ser calificada como operación sujeta al IVA.

23 Por otra parte, en su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente también hace referencia al artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, que define los conceptos de sujeto pasivo y de actividad económica. No obstante, de la resolución de remisión resulta que no es objeto de controversia si J. S. tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y si ejerce una actividad económica.

24 Por tanto, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, leídos conjuntamente, deben interpretarse en el sentido de que una operación de transmisión, por vía de expropiación, de la propiedad de parcelas de terreno agrícola a cambio del pago de una indemnización al propietario de ese terreno debe estar sometida al IVA si dicho propietario es un agricultor, sujeto pasivo del IVA, aun cuando no ejerza ninguna actividad de comercialización de inmuebles y no haya llevado a cabo ninguna gestión a efectos de tal transmisión.

25 De entrada, procede señalar que la Directiva del IVA establece un sistema común del IVA

basado en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 30 y jurisprudencia citada).

26 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, estarán 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. Por tanto, procede examinar si las circunstancias descritas en el apartado 24 de la presente sentencia corresponden, por un lado, al concepto de «entregas de bienes a título oneroso» y, por otro lado, al de «sujeto pasivo que actúe como tal».

27 Por lo que respecta, en primer lugar, al concepto de «entrega de bienes», el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA lo define como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El artículo 14, apartado 2, letra a), de dicha Directiva añade que, además de la operación contemplada en el apartado 1 de este artículo, tendrá la consideración de entrega de bienes 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.

28 El apartado 2 de ese artículo constituye, respecto a la definición general que contiene su apartado 1, una *lex specialis* cuyos requisitos de aplicación revisten carácter autónomo con respecto a los de dicho apartado 1 [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 36, y de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 55].

29 De este modo, la calificación de «entrega de bienes», en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, requiere el cumplimiento de tres requisitos acumulativos. Ante todo, debe existir una transmisión del derecho de propiedad. Además, dicha transmisión debe efectuarse a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley. Por último, debe pagarse una indemnización [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, apartado 37, y de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 56].

30 En el presente asunto, por lo que respecta a los dos primeros requisitos mencionados, de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que no se discute que, por una parte, las parcelas de terreno agrícola controvertidas en el litigio principal pasaron a ser propiedad del Tesoro Público y que, por otra parte, esta transmisión de propiedad resulta de una decisión unilateral del voivoda, una autoridad de la administración pública, adoptada el 6 de marzo de 2017.

31 En cuanto al tercer requisito establecido por el artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, a saber, el del pago de una indemnización, el Tribunal de Justicia ha considerado que, para dilucidar si se cumple, únicamente procede determinar que la indemnización en cuestión esté directamente vinculada a la transmisión de la propiedad y que su pago haya sido efectivo [sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 61 y jurisprudencia citada].

32 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que la indemnización de que se trata en el litigio principal está directamente vinculada a la transmisión de la propiedad de las parcelas de terreno agrícola en cuestión en el litigio principal al Tesoro Público. Dado que el pago de tal indemnización ya se ha efectuado, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la operación controvertida constituye una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA.

33 En cuanto concierne al requisito de que la entrega se realice «a título oneroso», que figura en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, la mera percepción, por el sujeto pasivo, de una indemnización en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra a), de esta Directiva es suficiente para que se cumpla el requisito de operación a título oneroso a efectos de la aplicación de esta última disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, apartado 44).

34 En segundo lugar, por lo que atañe al concepto de «sujeto pasivo que actúe como tal», que figura en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, si bien J. S. está inscrito como sujeto pasivo del IVA, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de que actuara como tal al transmitir la propiedad de las parcelas de terreno agrícola de que se trata. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente subraya que J. S. no ejerce ninguna actividad económica de comercialización inmobiliaria ni ha llevado a cabo gestiones para vender dichas parcelas.

35 A tal respecto, debe señalarse que un sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, solo actúa, en principio, en dicha condición cuando lo hace en el ámbito de su actividad económica (sentencia de 13 de junio de 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, apartado 37 y jurisprudencia citada). Este último criterio se cumple cuando un sujeto pasivo transmite la propiedad de bienes inmuebles afectos a dicha actividad económica en sentido amplio (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, apartado 42).

36 En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa en condición de sujeto pasivo. Por tanto, una operación realizada por un sujeto pasivo con carácter privado no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, apartados 17 y 18, y de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).

37 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, según la autoridad tributaria, las parcelas de terreno agrícola de que se trata eran un elemento del activo de la empresa de J. S. en la fecha de transmisión de su propiedad al Tesoro Público.

38 De ello se deduce que J. S., que es sujeto pasivo del IVA en razón de su actividad agrícola, actuó en condición de tal al transmitir la propiedad de parcelas de terreno agrícola, afectas a su actividad económica, aunque no ejerza ninguna actividad de comercialización inmobiliaria y no llevara a cabo ninguna gestión con ese fin.

39 A este último respecto, procede añadir que un requisito por el que se exija la realización de gestiones por parte del sujeto pasivo tampoco sería compatible con el efecto útil del artículo 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, que, por definición, se refiere a la transmisión de la propiedad de un bien producida a raíz de un requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wroc?aw (Transformación del derecho de usufructo), C?604/19, EU:C:2021:132,

apartado 75].

40 En el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente concluyese que la operación controvertida en el litigio principal fue realizada por J. S. en el marco de la gestión de la parte de su patrimonio no afecta a la explotación agrícola, procedería considerar que este no actuó como sujeto pasivo y que dicha operación no está sujeta al IVA.

41 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, leídos conjuntamente, deben interpretarse en el sentido de que una operación de transmisión, por vía de expropiación, de la propiedad de parcelas de terreno agrícola a cambio del pago de una indemnización al propietario de ese terreno debe estar sometida al IVA si dicho propietario es un agricultor que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA y actúe como tal, aun cuando no ejerza ninguna actividad de comercialización de inmuebles y no haya llevado a cabo ninguna gestión a efectos de tal transmisión.

Costas

42 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

Los artículos 2, apartado 1, letra a), y 14, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, leídos conjuntamente,

deben interpretarse en el sentido de que

una operación de transmisión, por vía de expropiación, de la propiedad de parcelas de terreno agrícola a cambio del pago de una indemnización al propietario de ese terreno debe estar sometida al impuesto sobre el valor añadido (IVA) si dicho propietario es un agricultor que tenga la condición de sujeto pasivo del IVA y actúe como tal, aun cuando no ejerza ninguna actividad de comercialización de inmuebles y no haya llevado a cabo ninguna gestión a efectos de tal transmisión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

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