

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 9 de julio de 2015

Asunto: C-331/14

Partes: *Petar Kezić, s.p., Trgovina Prizma y República de Eslovenia.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1 — Sujeción — Transacciones inmobiliarias — Venta de terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejerce la profesión de empresario autónomo — Sujeto pasivo que actúe como tal»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El Sr. Kezić es un empresario autónomo que desde el año 1995 ejerce su actividad como persona física bajo el nombre comercial de "Trgovina Prizma". Entre los años 1998 y 2002, el Sr. Kezić procedió a la adquisición de siete parcelas, no en condición de empresario autónomo, sino a título particular. Dos de los terrenos fueron adquiridos a una persona física, entre los años 1998 y 2000, y los otros cinco a una sociedad mercantil durante los años 2001 y 2002. El Sr. Kezić no soportó IVA por ninguna de estas adquisiciones.

Entre los años 2001 y 2003, el Sr. Kezić obtuvo las autorizaciones administrativas necesarias para la construcción de un centro comercial sobre las referidas siete parcelas. Seguidamente, promovió la construcción en su condición de empresario autónomo, iniciándose las obras en mayo de 2003. En junio de 2003, el Sr. Kezić afectó las cinco parcelas adquiridas en último lugar al patrimonio de su empresa, asignándoles el valor determinado por un perito judicial. En cambio, conservó las otras dos parcelas en su patrimonio privado.

En el año 2004, el Sr. Kezić vendió a dos sociedades mercantiles el centro comercial y las siete parcelas de terreno sobre las que éste se había construido. De este modo vendió, por un lado, en condición de empresario autónomo y repercutiendo IVA a los adquirentes, las cinco parcelas y la parte del centro comercial construida sobre éstas y, por otro lado, en condición de persona física privada y sin repercutir IVA, los terrenos controvertidos y la parte del centro comercial construida sobre éstos.

La autoridad tributaria competente requirió al Sr. Kezić para que ingresara el IVA correspondiente a la venta de los terrenos controvertidos, al considerar que ésta formaba parte de la actividad económica ejercida por el Sr. Kezić en su condición de empresario autónomo.

Tras interponerse por el recurrente diversos recursos, tanto en vía administrativa como judicial, el Tribunal Supremo eslovaco decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que, en las circunstancias del caso de autos —en las que una persona adquiere unos terrenos en calidad de persona física, sin soportar IVA alguno a este respecto, posteriormente construye sobre dichos terrenos, como empresario autónomo, un centro comercial y contabiliza en el inmovilizado de su empresa, con arreglo a las normas nacionales

de contabilidad, sólo una parte de los terrenos sobre los que construye el centro comercial, para después vender dicho centro junto con todos los terrenos a quien encargó la obra construida—, ha de considerarse que dicha persona, por no contabilizar los terrenos en el inmovilizado de su empresa, no los incluye en el sistema del IVA y por tanto, con ocasión de la venta de tales terrenos, no es un sujeto pasivo obligado a repercutir IVA y a ingresar después el IVA repercutido?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal remitente plantea, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las previamente expuestas, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA.

A estos efectos, el Tribunal recuerda que, de acuerdo con su jurisprudencia previa, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar “como tal”. En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

Asimismo, trayendo a colación su consolidada doctrina en este ámbito, el Tribunal de Justicia manifiesta que no es posible obviar que el concepto de sujeto pasivo está claramente vinculado al de actividad económica, y este último concepto comprende, con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En la sentencia dictada en el caso *Charles-Tijmens* (C-434/03), el Tribunal ya había precisado que, en caso de utilización de un bien de inversión, al mismo tiempo, para fines profesionales y privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado, lo que determina su completa exclusión del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva. Además, como tiene declarado el Tribunal, el sujeto pasivo que vende un bien parcialmente afecto a la actividad, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte. Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien parcialmente afecto, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (*Armbrecht*, C-291/92).

La sentencia que nos ocupa contribuye a precisar que no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado. Dicho en otros términos, pese a la incuestionable afectación formal a la actividad privada del recurrente de algunos inmuebles adquiridos, obviamente, la sujeción

al IVA se hace depender por el Tribunal de que el transmitente del bien inmueble realice una efectiva actividad económica a efectos del impuesto, y no una mera gestión de su patrimonio.

En pronunciamientos anteriores, el Tribunal de Luxemburgo había declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente para verificar la sujeción al impuesto, el hecho de que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales. Estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (Slaby, C-180/10 y C-181/10).

En el presente supuesto, el Sr. Kezić había adquirido las siete parcelas de terreno dentro de un lapso de tiempo relativamente breve, comprendido entre los años 1998 y 2002. Asimismo, la adquisición de dichas parcelas eran, en su conjunto, condición necesaria para la construcción de un centro comercial a partir de mayo de 2003. Por último, este realizó en los terrenos controvertidos obras de acondicionamiento por más de 48 000 euros. Estos tres indicios conducen al Tribunal a señalar que la venta de los terrenos controvertidos no constituye un mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del Sr. Kezić, tratándose, en realidad, de bienes afectos a su actividad económica como empresario, cuya venta está claramente sujeta al IVA.

3. Fallo

Los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la 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, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al impuesto sobre el valor añadido dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

