

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078714

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de septiembre de 2020

Sala 8.^a

Asunto n.º C-312/19

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Sociedad civil. Una entidad mercantil y una persona física celebraron un contrato de actividad conjunta con la denominación de «sociedad civil», que tenía por objeto una colaboración para construir un edificio residencial. Puesto que la mercantil y su socio no consideraron que las ventas de inmuebles a terceros (en lo sucesivo, «entregas controvertidas») constituían una actividad económica sujeta al IVA, las facturas emitidas a los compradores no fueron incrementadas con dicho impuesto. Del mismo modo, tampoco declararon o abonaron el IVA ni dedujeron el soportado. Como consecuencia de una inspección tributaria a la entidad mercantil relativa al impuesto sobre la renta y el IVA de los ejercicios 2010 a 2013, la Administración tributaria llegó a la conclusión de que la actividad en que se encuadraban las entregas controvertidas y las propias entregas controvertidas debían ser consideradas, conjuntamente, una única actividad económica a los efectos del IVA y consideró a la mercantil «sujeto pasivo» responsable de obligaciones tributarias en materia de IVA, por lo que le requirió para que abonara el IVA de esas operaciones, incrementado por los intereses de demora, y le impuso, asimismo, una sanción en materia tributaria, permitiendo, sin embargo, una deducción del importe soportado en concepto de dicho impuesto, de conformidad con las facturas emitidas por la sociedad de promoción inmobiliaria. El órgano jurisdiccional remitente manifiesta ciertas dudas acerca de quién debe ser considerado sujeto pasivo a efectos del IVA, si la mercantil o la sociedad civil, es decir, los dos socios de la entidad constituida por medio del contrato de que se trata, teniendo en cuenta que el Derecho lituano no atribuye personalidad jurídica a tal sociedad civil. Para determinar quién debe ser considerado «sujeto pasivo» del IVA por las entregas controvertidas es necesario verificar quién desarrolló con carácter independiente la actividad económica en cuestión. En las relaciones con terceros, era la mercantil quien actuaba en nombre de los dos socios en el contrato, el órgano jurisdiccional remitente constata que ésta intervenía solo en esas relaciones, sin mencionar la identidad del socio o la sociedad civil de que se trata, de manera que, según ese órgano jurisdiccional, es muy probable que los destinatarios de las entregas controvertidas ignoraran la existencia de un socio, de lo que se desprende que la entidad mercantil actuó en su propio nombre y por cuenta propia, asumiendo él solo el riesgo económico vinculado a las operaciones impositivas en cuestión. Por tanto, la existencia formal de un contrato como el que constituyó la sociedad civil de que se trata no excluye la independencia de la mercantil en el ejercicio de la actividad económica. Los arts. 9.1 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 art. 9.1, de la Directiva 2006/112 y, como único deudor, pagar el IVA debido, según lo establecido en el art. 193 de esta Directiva, en la medida en que actúa por cuenta propia o por cuenta ajena como intermediario, en el sentido de los arts. 14.2 c), y 28 de la citada Directiva.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 9, 14, 28, 193, 226 y 287.

PONENTE:

Doña A. Prechal.

En el asunto C-312/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 10 de abril de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de abril de 2019, en el procedimiento entre

XT

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, la Sra. A. Prechal (ponente), Presidenta de la Sala Tercera, y el Sr. F. Biltgen, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. K. Dieninis y la Sra. V. Vasiliauskienė, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 23 de abril de 2020; dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9, apartado 1, 193 y 287 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 por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2. Dicha cuestión se planteó en el contexto de un litigio entre XT y Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Nacional Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania), con motivo de un requerimiento dirigido a XT por la Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria de Vilna, Lituania; en lo sucesivo, «Administración Tributaria de Vilna») para el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA), junto con los intereses de demora y una sanción, como consecuencia de transacciones inmobiliarias no declaradas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 señala lo siguiente:

«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.»

4. El artículo 14 de esta directiva dispone:

«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:

[...]

c) La transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

3. Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.»

5. De conformidad con el artículo 28 de la misma Directiva:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

6. El artículo 193 de la Directiva 2006/112 prevé:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

7. El artículo 226 de esta Directiva determina:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;

[...]».

8. El artículo 287 de la misma Directiva establece:

«Los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión:

[...]

11) Lituania: 29 000 euros;

[...]».

9. El artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/335/UE del Consejo, de 30 de mayo de 2011, por la que se autoriza a la República de Lituania a aplicar una medida de excepción a lo dispuesto en el artículo 287 de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 150, p. 6), establece:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 287, punto 11, de la Directiva [2006/112], se autoriza a la República de Lituania a eximir del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no sea superior al contravalor en moneda nacional de 45 000 [euros], al tipo de conversión vigente el día de su adhesión a la Unión Europea.»

Derecho lituano

Ley sobre el IVA

10. De conformidad con el artículo 2 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas [Ley sobre el impuesto sobre el valor añadido de la República de Lituania (Žin., 2002, n.º 35-1271), en su versión vigente para los ejercicios fiscales 2010 a 2013 (en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»]:

«[...]

2. Se entenderá por “sujeto pasivo” un sujeto pasivo de la República de Lituania o de un país extranjero.

[...]

15. Se entenderá por “sujeto pasivo de la República de Lituania” una persona física o jurídica de la República de Lituania que ejerza cualquier tipo de actividad económica, así como un organismo de inversión colectiva establecido en la República de Lituania que no goce de personalidad jurídica y actúe como fondo de inversión.

[...]»

11. El artículo 71 de la Ley sobre el IVA establece:

«1. Están obligados a identificarse a efectos del IVA y a calcular el IVA e ingresarlo en la Hacienda Pública los sujetos pasivos que efectúen entregas de bienes y prestaciones de servicios dentro del territorio nacional [...]. La persona obligada a identificarse a efectos del IVA deberá presentar una solicitud de registro en ese sentido.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del [artículo 71], un sujeto pasivo de la República de Lituania no estará obligado a presentar una solicitud de registro a efectos del IVA ni a calcular el IVA e ingresarlo en la Hacienda Pública [...], cuando el importe total anual de las contraprestaciones recibidas en los últimos doce meses por los bienes entregados o los servicios prestados en el territorio nacional en el ejercicio de su actividad económica no supere las 155 000 litas [lituanas (LTL), unos 45 000 euros]. El IVA empezará a calcularse a partir del mes en que se supere dicho límite. No se calculará el IVA por los bienes entregados y los servicios prestados cuya contraprestación no supere el importe mencionado de 155 000 [LTL]. [...]

[...]

4. La falta de presentación de una solicitud de registro a efectos del IVA no exime al sujeto pasivo de la obligación de calcular el IVA respecto de los bienes que haya entregado o los servicios que haya prestado y de ingresar el importe correspondiente en la Hacienda Pública [...]»

12. El artículo 79, apartados 1 y 5, de la Ley sobre el IVA dispone lo siguiente:

«1. El sujeto pasivo [...] documentará las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que efectúe por medio de una factura con expresión del IVA [...]»

5. En la forma y en los casos que establezca el Gobierno de la República de Lituania o una institución habilitada por este, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas conjuntamente por varios contribuyentes sujetos al IVA se podrán documentar en una sola factura.»

Código Civil

13. El artículo 6969, apartado 1, del Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Código Civil de la República de Lituania), en la redacción dada por la Ley n.º VIII-1864, de 18 de julio de 2000 (en lo sucesivo, «Código Civil»), dispone:

«Por el contrato de actividad conjunta (sociedad civil), dos o más personas (socios) ponen en común sus bienes, trabajo o conocimientos y se obligan a actuar conjuntamente para alcanzar un objeto lícito determinado o a ejercer de manera conjunta una determinada actividad.»

14. El artículo 6971 de este Código señala:

«1. Los bienes aportados por los socios, así como la producción resultante de la actividad conjunta y los ingresos y frutos obtenidos con ella, pertenecerán *pro indiviso* a todos los socios, salvo disposición en contrario de la ley o del contrato de actividad conjunta [...]

3. Uno de los socios, designado de común acuerdo por todos ellos, será responsable de la contabilidad del patrimonio común.

4. La utilización, gestión y disposición de los bienes comunes requerirá el común acuerdo de todos los socios. En caso de discrepancia, a petición de cualquiera de los socios, un juez resolverá lo que en cada caso proceda. [...]

15. De conformidad con los apartados 1 y 2 del artículo 6972 del citado Código:

«1. En la gestión de los asuntos comunes, cada uno de los socios estará facultado para actuar en nombre de todos, a no ser que el contrato de actividad conjunta establezca que estos asuntos deben ser gestionados por uno solo de ellos o por todos de forma mancomunada. En este último supuesto, cada operación requerirá el consentimiento de todos ellos.

2. En las relaciones con terceros, la facultad de cada socio de actuar en nombre de todos se acreditará por medio de un poder otorgado por los socios restantes o por medio del contrato de actividad conjunta.»

16. El artículo 6974 del mismo Código, titulado «Gastos y pérdidas comunes», señala:

«1. El contrato de actividad conjunta establecerá la distribución de los gastos y pérdidas comunes que se deriven de la actividad. En defecto de pacto expreso, cada socio responderá de los gastos y pérdidas comunes en proporción a su participación.

2. Será nula la cláusula por la que se libere a uno de los socios por completo de la obligación de soportar los gastos y las pérdidas comunes.»

17. De conformidad con lo establecido en el artículo 6975, apartado 3, del Código Civil:

«Si el contrato de actividad conjunta se refiere a una actividad comercial de los socios, todos ellos serán responsables solidarios de las deudas comunes, cualquiera que sea su naturaleza.»

18. Según lo señalado en el artículo 6976, apartado 1, de este Código, «salvo estipulación en contrario del contrato de actividad conjunta, los beneficios generados por la actividad serán repartidos entre los socios en proporción al valor de la participación de cada uno de ellos en la actividad común.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. El 19 de febrero de 2010, XT y otra persona física (en lo sucesivo, «socio») celebraron un contrato de actividad conjunta (en lo sucesivo, «contrato de que se trata»), regulado en el artículo 6969, apartado 1, del

Código Civil con la denominación de «sociedad civil», que tenía por objeto una colaboración para construir un edificio residencial (en lo sucesivo, «sociedad civil de que se trata»).

20. El 25 de abril de 2010, XT y su socio decidieron adquirir un terreno en el distrito de Vilna (Lituania). El 27 de abril de 2010, XT firmó él solo el contrato de compraventa con los propietarios de dicho terreno. XT aportó el 30 % del importe de la transacción, mientras que el socio aportó el 70 % restante, entregando esta cantidad a XT. Decidieron que solo XT figurara en el Registro de la Propiedad como propietario del terreno.

21. El 5 de mayo de 2010, XT y su socio decidieron construir un complejo inmobiliario de cinco edificios, encargar a XT las formalidades administrativas necesarias para la construcción y confiar la ejecución de los trabajos de construcción a una sociedad de promoción inmobiliaria cuyo director era XT. El 22 de mayo de 2010 se celebró un contrato de promoción inmobiliaria con esta sociedad en el que XT aparecía simultáneamente en calidad de promotor y de representante de la citada sociedad.

22. El 2 de noviembre de 2010, XT obtuvo, a su nombre, una licencia de obras para la construcción de cinco inmuebles en el terreno en cuestión.

23. El 2 de diciembre de 2010, XT y su socio decidieron vender el primer inmueble junto con una parte del terreno y utilizar los fondos así obtenidos para las futuras construcciones. El contrato de venta del primer inmueble se firmó el 14 de diciembre de 2010 entre XT y los compradores, que eran personas físicas.

24. El 10 de enero de 2011, XT y su socio acordaron poner fin a la sociedad civil de que se trata y proceder al reparto de los activos y las deudas. Mediante este acuerdo, convinieron en restituir al socio algunos de los activos obtenidos, en concreto, los edificios cuatro y cinco. XT se comprometía igualmente a entregar a su socio, antes del año 2017, la suma de 300 000 LTL (unos 86 886 euros) a fin de compensar la diferencia entre sus respectivas aportaciones y el reparto final de los activos comunes. En virtud de dicho acuerdo, los edificios uno a tres fueron atribuidos a XT.

25. El 15 de febrero de 2011, la sociedad de promoción inmobiliaria emitió una factura, incluyendo el importe debido en concepto de IVA, por la construcción de los cuatro primeros inmuebles. Por la construcción del quinto edificio emitió, el 11 de febrero de 2013, una factura indicando el importe debido en concepto de IVA.

26. Por medio de sendos contratos suscritos entre XT y personas físicas, los inmuebles dos y tres se vendieron el 30 de mayo de 2011 y el 13 de noviembre de 2012.

27. El 1 de febrero de 2013, XT y su socio firmaron una escritura de transmisión (reparto) de activos, en la que se precisaba que, de conformidad con el acuerdo de 10 de enero de 2011, XT transmitía a su socio los inmuebles cuatro y cinco.

28. El 6 de febrero de 2013, XT y su socio decidieron, en aplicación del contrato de que se trata, que XT vendería el quinto inmueble, cuyo propietario, según la inscripción del Registro de la Propiedad, era XT, y entregaría a su socio el importe obtenido. Esta venta tuvo lugar el 13 de febrero de 2013.

29. Puesto que XT y su socio no consideraron que las ventas de inmuebles a terceros (en lo sucesivo, «entregas controvertidas») constituían una actividad económica sujeta al IVA, las facturas emitidas a los compradores no fueron incrementadas con dicho impuesto. Del mismo modo, tampoco declararon o abonaron el IVA ni dedujeron el soportado.

30. Como consecuencia de una inspección tributaria a XT relativa al impuesto sobre la renta y el IVA de los ejercicios 2010 a 2013, la Administración tributaria de Vilna llegó a la conclusión de que la actividad en que se encuadraban las entregas controvertidas y las propias entregas controvertidas debían ser consideradas, conjuntamente, una única actividad económica a los efectos del IVA. La Administración tributaria de Vilna consideró a XT «sujeto pasivo» responsable de obligaciones tributarias en materia de IVA, por lo que le requirió

para que abonara el IVA de esas operaciones, incrementado por los intereses de demora, y le impuso, asimismo, una sanción en materia tributaria, permitiendo, sin embargo, una deducción del importe soportado en concepto de dicho impuesto, de conformidad con las facturas emitidas por la sociedad de promoción inmobiliaria.

31. Esta resolución fue confirmada por la Dirección Nacional de Tributos del Ministerio de Finanzas de la República de Lituania y por el Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania), así como por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania). XT solicitó la anulación del fallo de este último tribunal ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania).

32. En el marco de este recurso, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta ciertas dudas acerca de quién debe ser considerado sujeto pasivo a efectos del IVA, si XT o la sociedad civil de que se trata, es decir, los dos socios de la entidad constituida por medio del contrato de que se trata, teniendo en cuenta que el Derecho lituano no atribuye personalidad jurídica a tal sociedad civil.

33. Estas dudas surgen por las consideraciones del órgano jurisdiccional remitente, según las cuales, por un lado, en primer lugar, la citada sociedad civil no ha sido cuestionada por la Administración tributaria de Vilna; en segundo lugar, el contrato de que se trata señala que, en las relaciones con terceros, XT actúa en nombre de los dos socios y, en tercer lugar, XT siempre ha procedido a partir de las decisiones adoptadas por ambos socios de conformidad con lo estipulado en dicho contrato, de manera que cabe pensar que, en consideración a los hechos expuestos, XT no ha ejercido una actividad económica con carácter independiente. Dicho órgano jurisdiccional considera que, en cambio, la sociedad civil de que se trata sí responde a los criterios establecidos por el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

34. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente constata que, en las relaciones con terceros, incluidas las entregas controvertidas, XT era el único que intervenía, y que su socio se limitó, en esencia, a financiar en parte la adquisición del terreno, sin que los adquirentes que participaban en la entrega de bienes tuvieran conocimiento de su existencia.

35. En el caso de que el Tribunal interpretara que debe considerarse a la sociedad civil de que se trata como sujeto pasivo del IVA, el órgano jurisdiccional remitente solicita, por medio de su segunda cuestión, un pronunciamiento acerca de la manera en que habrían de repartirse las obligaciones tributarias. Se pregunta, en este contexto, si debe considerarse que cada socio está obligado de manera individual a pagar el IVA proporcional a su parte en la contrapartida recibida por la entrega de bienes realizada en el marco de las operaciones económicas y cuál es la base que debería tenerse en consideración para calcular la franquicia del IVA prevista en el artículo 287 de la Directiva 2006/112.

36. En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 9, apartado 1, y 193 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, en circunstancias como las del presente asunto, no cabe considerar que una persona física como el demandante ha desarrollado “con carácter independiente” la actividad (económica) en cuestión y debe abonar el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las entregas controvertidas, de modo que, a efectos de los artículos 9, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112, debe considerarse sujeto pasivo responsable de las obligaciones de que se trata a la actividad conjunta (sociedad civil) (los participantes en la actividad conjunta; en el presente asunto, el demandante y su socio, conjuntamente) —que el Derecho nacional no considera sujeto pasivo y que no goza de personalidad jurídica— y no solo a una persona física como el demandante?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 193 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, en circunstancias como las del presente asunto, debe abonar el IVA cada uno de los participantes (en este caso, el demandante y su socio) en la actividad conjunta —que el Derecho nacional no

considera sujeto pasivo y que no goza de personalidad jurídica— por cada pago que reciban (o del que sean acreedores) en concepto de contraprestación por entregas de bienes inmuebles sujetas al impuesto? ¿Debe interpretarse el artículo 287 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, en circunstancias como las del presente asunto, el volumen de operaciones anual al que se refiere dicha disposición se calcula teniendo en cuenta los ingresos totales de la actividad conjunta (percibidos conjuntamente por los participantes en ella)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

37. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si 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 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, ejerce dicha actividad con carácter independiente y, por tanto, debe ser considerada «sujeto pasivo» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y, como único deudor, pagar el IVA debido, según lo establecido en el artículo 193 de esta directiva.

38. Atendiendo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, «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». De conformidad con el artículo 193 de esta Directiva, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202. De la decisión de remisión se desprende que las excepciones citadas en estos últimos preceptos de la Directiva 2006/112 no son aplicables en el asunto principal.

39. Conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, los términos utilizados en el artículo 9 de la Directiva 2006/112, en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se deberá considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición (sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 27 y jurisprudencia citada).

40. Para determinar, en circunstancias como las que son objeto del litigio principal, quién debe ser considerado «sujeto pasivo» del IVA por las entregas controvertidas es necesario verificar quién desarrolló con carácter independiente la actividad económica en cuestión. En efecto, tal y como la Abogada General precisó en los puntos 33, 45 y 46 de sus conclusiones, el criterio de la independencia concierne a la cuestión de la imputación de una determinada operación a una persona o a una entidad concreta, garantizando, además, que el adquirente pueda ejercer con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción, para lo que debe disponer del nombre completo y la dirección del sujeto pasivo de que se trate, con arreglo al artículo 226, apartado 5, de la Directiva 2006/112.

41. A tal efecto, ha de comprobarse si la persona considerada ejerce una actividad económica en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades (sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 28 y jurisprudencia citada).

42. De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en el presente asunto, con posterioridad a la celebración del contrato de sociedad civil de que se trata, que tenía por objeto la construcción de un proyecto inmobiliario, y después de que el socio de XT entregara a este su aportación, fue XT quien compró el terreno, solo

y actuando en su propio nombre. XT solicitó y obtuvo de las autoridades competentes la licencia de obras a su nombre. Fue asimismo él quien, solo y actuando en su propio nombre, firmó el contrato de promoción inmobiliaria. Los socios decidieron que fuese XT quien figurara en el Registro de la Propiedad como único propietario. XT firmó en su propio nombre los contratos de compraventa relativos a todos los inmuebles y a las parcelas de terreno correspondientes a esos inmuebles, tanto antes como después de la decisión de poner fin a la sociedad civil de que se trata.

43. A pesar de la existencia de una estipulación en el contrato de que se trata por la que se determinaba que, en las relaciones con terceros, era XT quien actuaba en nombre de los dos socios en el contrato, el órgano jurisdiccional remitente constata, en particular en lo que se refiere a las entregas controvertidas, que XT intervenía solo en esas relaciones, sin mencionar la identidad del socio o la sociedad civil de que se trata, de manera que, según ese órgano jurisdiccional, es muy probable que los destinatarios de las entregas controvertidas ignoraran la existencia de un socio.

44. De ello se desprende que XT actuó en su propio nombre y por cuenta propia, asumiendo él solo el riesgo económico vinculado a las operaciones impondibles en cuestión.

45. De todo lo anterior se desprende que, en circunstancias como las que son objeto del litigio principal, no se puede vincular la actividad económica a la entidad constituida mediante el contrato de actividad conjunta, puesto que los socios no actuaron de manera conjunta frente a terceros y la persona facultada para actuar en nombre de ambos socios en ningún momento compareció en esas relaciones siguiendo las reglas de representación establecidas en dicho contrato, de manera que no se puede considerar que sea la entidad la que ha realizado el hecho imponible objeto del litigio principal. Al no haber realizado el socio ninguna operación por sí mismo, del conjunto de estos elementos se desprende que, en el presente asunto, XT es la única persona que ha actuado con carácter independiente y que, en consecuencia, debe ser considerada sujeto pasivo.

46. Esta conclusión no queda desvirtuada ni por la circunstancia de que el socio proveyera la mayor parte de los fondos para financiar el terreno y decidiera, al término del contrato de sociedad civil, compartir las deudas y los activos obtenidos, ni por el hecho de que las decisiones relativas a la actividad económica objeto del litigio principal, y en el contexto de las cuales se producían las entregas controvertidas, como la compra del terreno y la decisión de desarrollar un proyecto inmobiliario utilizando el dinero obtenido por la venta del primer inmueble, fueran tomadas por los socios de manera conjunta. En efecto, considerando que en las relaciones con terceros XT era el único que comparecía, sin mencionar la sociedad civil de que se trata ni la identidad de su socio, los actos resultantes de esas mismas decisiones, tal y como, en esencia, pone de manifiesto la Abogada General en el punto 54 de sus conclusiones, se realizaron no por la sociedad civil o en su favor, sino por XT actuando por cuenta propia.

47. En consecuencia, la participación de un socio como el de XT en la toma de decisiones previa a los actos ejecutados por una persona como XT no tiene ninguna incidencia en la condición de sujeto pasivo de dicha persona.

48. Por tanto, la existencia formal de un contrato como el que constituyó la sociedad civil de que se trata no excluye la independencia de una persona como XT en el ejercicio de la actividad económica.

49. Por otro lado, en cuanto a la exigencia de haber actuado por cuenta propia establecida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada en el apartado 41 de la presente sentencia, se deriva de las disposiciones de la Directiva 2006/112, en particular de sus artículos 14, apartado 2, letra c), y 28, tal y como precisó la Abogada General, en el punto 56 de sus conclusiones, que el hecho de haber actuado por cuenta ajena, en condición de intermediario, no excluye la consideración de «sujeto pasivo». En efecto, incluso en los casos en que una persona actúa en su nombre, pero por cuenta ajena, se la considera sujeto pasivo, en virtud de la ficción jurídica que establece la citada Directiva, por la que se entiende que en un primer término recibió el bien en cuestión antes de realizar, ella misma y en un segundo término, la entrega de dicho bien (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 35).

50. Esta regla podría aplicarse, en este caso, para el supuesto de la venta del quinto inmueble, que XT realizó en su propio nombre, por medio de un contrato de compraventa celebrado el 13 de febrero de 2013, si bien ese inmueble se había atribuido, y después transferido, al socio, como consecuencia del acto de reparto celebrado el 1 de febrero de 2013, en aplicación de la decisión de poner fin a la sociedad civil de que se trata, tomada el 10 de enero de 2011. Corresponde, no obstante, al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este podría ser el caso en virtud del Derecho nacional, teniendo en cuenta que de la petición de decisión prejudicial se desprende que XT figuraba todavía como propietario de dicho inmueble en el Registro de la Propiedad en la fecha de su venta.

51. De lo anteriormente expuesto se desprende que una persona que se encuentra en una situación como la de XT debe considerarse «sujeto pasivo», en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en la medida en que ha actuado por cuenta propia o por cuenta ajena.

52. A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial 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 IVA 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.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

53. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión.

Costas

54. 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 9, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, 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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.



Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.