Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 9 de julio de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 288, párrafo primero, apartado 4 — Régimen especial de las pequeñas empresas — Método de cálculo del volumen de negocios anual que sirve de referencia para la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas — Concepto de "operación inmobiliaria accesoria" — Arrendamiento de un bien inmueble por una persona física que ejerce diversas profesiones liberales»

En el asunto C-716/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Curtea de Apel Timişoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía), mediante resolución de 1 de noviembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de noviembre de 2018, en el procedimiento entre

CT

y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara — Serviciul Soluționare Contestații 1,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász (Ponente), M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de CT, por la Sra. N. Șvidchi, avocat;

– en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por las Sras. E. Gane, L. Lițu y O.-C. Ichim y por el Sr. C.-R. Canțăr y posteriormente por las tres primeras, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 6 de febrero de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 288, párrafo primero, punto 4, 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 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre CT, por un lado, y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Administración Provincial de Hacienda de Caraș-Severin — Servicio de Inspección Tributaria de Personas Físicas; en lo sucesivo, «AJFP Caraș-Severin») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1 (Dirección General Regional de Hacienda de Timisoara — Servicio de Resolución de Reclamaciones n.º 1), por otro lado, relativo al método de cálculo del volumen de negocios anual de CT a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas que establece la Directiva del IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 9 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[…]»

4 A tenor del artículo 135, apartados 1, letra l), y 2, de esta Directiva:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

d) los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1.»

5 El artículo 174, apartado 2, de dicha Directiva establece que:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1, para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirán los siguientes importes:

a) la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa;

b) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras;

c) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135, siempre que se trate de operaciones accesorias.»

6 El título XII de la Directiva del IVA, cuyo epígrafe es «Regímenes especiales», comprende el capítulo 1, titulado «Régimen especial de las pequeñas empresas». En la sección 2 de este capítulo, que lleva por título «Franquicias o bonificaciones degresivas», figuran los artículos 282 a 292 de la Directiva.

7 A tenor del artículo 282 de dicha Directiva, las franquicias y bonificaciones previstas en esta sección se aplican a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas por las pequeñas empresas.

8 El artículo 287 de la misma Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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:

[…]

18) Rumanía: 35 000 [euros].»

9 El artículo 288 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«La cifra del volumen de negocios que servirá de referencia para la aplicación del régimen previsto en la presente sección estará constituida por las siguientes cuantías totales excluido el [impuesto sobre el valor añadido (IVA)]:

1) la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas;

2) la cuantía de las operaciones exentas con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en virtud de los artículos 110 y 111, del apartado 1 del artículo 125, del artículo 127 y del apartado 1 del artículo 128;

3) la cuantía de las operaciones exentas en virtud de los artículos 146 a 149 y de los artículos 151, 152 y 153;

4) la cuantía de las operaciones inmobiliarias, de las operaciones financieras enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135 y de las prestaciones de seguro, a menos que estas operaciones tengan el carácter de operaciones accesorias.

Sin embargo, las cesiones de bienes de inversión, corporales o incorporales, de la empresa no serán tomadas en consideración para la determinación del volumen de operaciones.»

10 En virtud del artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2012/181/UE del Consejo, de 26 de marzo de 2012, por la que se autoriza a Rumanía a introducir una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 287 de la Directiva 2006/112 (DO 2012, L 92, p. 26), «no obstante lo dispuesto en el artículo 287, punto 18, de la Directiva [del IVA], se autoriza a Rumanía a eximir del pago del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de negocios anual no sea superior al contravalor en moneda nacional de 65 000 [euros], al tipo de conversión vigente el día de su adhesión a la Unión Europea».

Derecho rumano

11 El artículo 127 de la lege nr. 571 privind Codul fiscal (Ley n.º 571 sobre el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión modificada por la lege nr. 343 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (Ley n.º 343 por la que se modifica y completa la Ley n.º 571 sobre el Código Tributario), de 17 de julio de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 662 de 1 de agosto de 2006) (en lo sucesivo, «Código Tributario»), titulado «Sujetos pasivos y actividad económica», establece lo siguiente:

«1. Serán considerados sujetos pasivos quienes con carácter independiente realicen, cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas contempladas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. A efectos del presente título, las actividades económicas comprenderán las actividades de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o de las asimiladas a ellas. Asimismo, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

12 El artículo 141 del Código Tributario, titulado «Exenciones en operaciones interiores», dispone, en su apartado 2:

«Estarán, además, exentas del IVA las siguientes operaciones:

[…]

e) el arrendamiento de terrenos rústicos, las concesiones y el arrendamiento con o sin opción de compra de bienes inmuebles […]».

13 El artículo 152, apartado 1, de dicho Código, titulado «Régimen especial de exención de las pequeñas empresas», tiene el siguiente tenor:

«Los sujetos pasivos establecidos en Rumanía, conforme al artículo 125 *bis*, apartado 2, letra a), cuyo volumen de negocios anual, declarado o alcanzado, sea inferior al límite máximo de 65 000 euros, en la cuantía equivalente [lei rumanos (RON)] fijada según el tipo de cambio comunicado por la Banca Națională a României [(Banco Nacional de Rumanía)] en la fecha de adhesión y redondeada a la milésima siguiente, a saber, 220 000 RON, podrán aplicar la exención del impuesto […] a las operaciones establecidas en el artículo 126, apartado 1, con excepción de las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, exentas con arreglo al artículo 143, apartado 2, letra b).»

14 El artículo 152, apartado 2, del mismo Código determina las operaciones cuyo importe total, excluido el impuesto, sirve de referencia para la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas y establece el requisito de que tales operaciones no pueden ser accesorias a la actividad principal del sujeto pasivo.

15 El artículo 153 del Código Tributario, titulado «Registro de sujetos pasivos a efectos del IVA», dispone lo siguiente:

«1. El sujeto pasivo cuya actividad económica tenga su sede en Rumanía y realice o pretenda realizar una actividad económica que implique operaciones gravadas y/o exentas del impuesto sobre el valor añadido con derecho a deducción deberá solicitar ante el órgano tributario competente su registro a efectos del IVA, […], según se establece a continuación:

[…]

b) si durante el año natural alcanza o supera el límite máximo de exención establecido en el artículo 152, apartado 1, en el plazo de 10 días a partir del último día del mes en que alcanzó o superó tal límite máximo;

[…]».

16 El normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario), aprobado por el hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto n.º 44, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario), de 22 de enero de 2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112 de 6 de febrero de 2004), en su versión modificada por el hotărâre nr.670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Decreto n.º 670 por el que se modifica y completa el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario, aprobado mediante el Decreto del Gobierno n.º 44/2004), de 4 de julio de 2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 481 de 13 de julio de 2012), disponía, en su punto 47, apartado 3, lo siguiente:

«Una operación es accesoria a la actividad principal si concurren acumulativamente los siguientes requisitos:

a) la realización de dicha operación requiere recursos técnicos limitados en lo concerniente a los equipamientos y a la utilización de personal;

b) la operación no está directamente ligada a la actividad principal del sujeto pasivo;

c) el importe de las adquisiciones efectuadas con vistas a la operación y el importe del impuesto deducible correspondiente a la operación no son significativos.»

17 Este Reglamento establecía, en su punto 61, apartado 1, respecto al artículo 152 del Código Tributario, lo siguiente:

«A efectos del artículo 152, apartado 2, del Código Tributario, una operación es accesoria a la actividad principal si reúne acumulativamente los requisitos establecidos en el punto 47, apartado 3.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 El demandante en el litigio principal, profesor universitario, ejerce diversas profesiones con carácter independiente, a saber, la de experto contable, asesor fiscal, administrador en procedimientos de insolvencia y reestructuración, y abogado, y percibe, además, ingresos como autor de artículos y otras obras. En 2008, obtuvo, como persona física, un número de identificación fiscal para las «actividades de contabilidad», que comprenden las de experto contable y asesor fiscal.

19 El demandante en el litigio principal, que había registrado su domicilio profesional para la mayoría de sus actividades profesionales en su dirección particular, en el caso de la actividad de administrador en procedimientos de insolvencia y reestructuración lo registró en un inmueble del que es copropietario junto con otra persona, una parte del cual está arrendada a una sociedad mercantil de la que es socio y administrador. Esta sociedad, identificada a efectos del IVA, tiene su sede social en dicho inmueble, en el que ejerce, entre otras actividades, las de consultoría de gestión empresarial, contabilidad, auditoría financiera y consultoría en el ámbito fiscal. Como objeto principal de la actividad de dicha sociedad consta declarado el de «consultoría de gestión empresarial».

20 En 2016, el demandante en el litigio principal fue objeto de una inspección tributaria en relación con el IVA correspondiente a su actividad económica como persona física, a raíz de la cual la AJFP Caraș-Severin constató que, en 2012, su volumen de negocios había sido superior a 220 000 RON (aproximadamente 65 000 euros), cantidad que en ese momento constituía el límite máximo de referencia para la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas en Rumanía. En consecuencia, esta autoridad tributaria practicó una liquidación en la que determinó la deuda tributaria del demandante en el litigio principal, por el importe que este debería haber abonado a partir de la fecha en la que estaba obligado a solicitar un número de identificación del IVA, es decir, el 1 de septiembre de 2012.

21 A fin de comprobar si el volumen de negocios anual del demandante en el litigio principal había superado el límite máximo de referencia en 2012, la AJFP Caraș-Severin tomó en consideración no solo los ingresos que este había obtenido del ejercicio de las diversas profesiones liberales y los derechos de autor, sino también del arrendamiento del inmueble. El cálculo efectuado por dicha autoridad no incluía los ingresos salariales percibidos por el interesado por su actividad de profesor universitario ni tampoco los procedentes de su actividad de abogado, estos últimos sujetos al IVA en el ámbito de la sociedad civil profesional de abogados de la que era socio.

22 En particular, tras haber constatado que, en 2012, el importe total de los ingresos del demandante en el litigio principal que debían computarse a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas procedía en un 69 % de la actividad de administrador en procedimientos de insolvencia y reestructuración, un 17 % del arrendamiento del inmueble del que era copropietario y un 14 % de la actividad de experto contable y asesor fiscal, la AJFP Caraș-Severin consideró que ese año la actividad principal del interesado había sido la de administrador en procedimientos de insolvencia y reestructuración. Esta autoridad precisó que, dado que el arrendamiento del inmueble no se podía calificar como «operación accesoria» de la actividad principal, con arreglo al artículo 152, apartado 2,

del Código Tributario, los ingresos obtenidos de tal arrendamiento no podían ser excluidos del cálculo del volumen de negocios que servía como referencia para determinar la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas.

23 El demandante en el litigio principal presentó una reclamación contra la liquidación y el acta de la inspección tributaria de la AJFP Caraș-Severin. Mediante resolución de 22 de agosto de 2017, la Dirección General Regional de Hacienda de Timisoara — Servicio de Resolución de Reclamaciones n.º 1 desestimó esa reclamación.

24 El demandante en el litigio principal interpuso un recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución. Mediante sentencia de 26 de marzo de 2018, el Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía) desestimó el recurso.

25 A raíz de la sentencia dictada, el demandante en el litigio principal interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, en el que alega que el arrendamiento del inmueble del que es copropietario constituye una operación accesoria, de conformidad con el artículo 152, apartado 2, del Código Tributario, y que los ingresos obtenidos por tal arrendamiento no se deben incluir en el cálculo del volumen de negocios a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas. La Curtea de Apel Timişoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía) considera que, para la resolución del litigio de que conoce, es necesaria la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA, por lo que ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En las circunstancias del litigio principal, en las que una persona física desarrolla una actividad económica mediante el ejercicio de varias profesiones liberales, así como mediante el arrendamiento de un bien inmueble, de lo que obtiene ingresos continuados en el tiempo, ¿obliga el artículo 288, [párrafo primero], punto 4, de la Directiva [del IVA] a identificar una actividad profesional determinada como actividad principal, con vistas a verificar si el arrendamiento puede ser calificado como operación accesoria a ella y, si tal es el caso, qué criterios podrían servir de base para identificar esa actividad principal, o bien debe interpretarse en el sentido de que todas las actividades profesionales mediante las que se ejerce la actividad económica de esa persona física constituyen una "actividad principal"?

2) En circunstancias en las que el bien inmueble arrendado por una persona física a un tercero no se destina al ejercicio del resto de la actividad económica del arrendador ni se utiliza con tal fin, por lo que no puede establecerse una relación entre el bien y el ejercicio de las distintas profesiones de esa persona, ¿permite el artículo 288, [párrafo primero], punto 4, de la Directiva [del IVA] calificar la operación de arrendamiento como "operación accesoria", con lo que quedaría excluida del cálculo del volumen de negocios que sirve como referencia para la aplicación del régimen especial de exención de las pequeñas empresas?

3) En el supuesto descrito en la segunda cuestión prejudicial ¿resulta pertinente para calificar la operación de arrendamiento como "accesoria" el hecho de que se haya realizado en beneficio de un tercero, persona jurídica en el seno de la cual la persona física tiene la condición de socio y de administrador y que tiene su domicilio social establecido en ese inmueble y desarrolla actividades profesionales de la misma naturaleza que las de la persona física de que se trata?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

26 Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de un sujeto pasivo, persona

física, cuya actividad económica consiste en el ejercicio de diversas profesiones liberales y el arrendamiento de un bien inmueble, tal arrendamiento constituye una «operación accesoria», con arreglo a esta disposición, a efectos de la aplicación del régimen especial de las pequeñas empresas.

27 Con carácter previo, en primer lugar, ha de señalarse que, como excepción al sistema común de la Directiva del IVA, el régimen especial de las pequeñas empresas establecido por los artículos 281 a 294 de esta Directiva debe ser objeto de una interpretación estricta y solo debe aplicarse en la medida necesaria para alcanzar su objetivo (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, apartado 27 y jurisprudencia citada).

28 En segundo lugar, en relación con el arrendamiento de bienes inmuebles, el Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, en la medida en que se realice con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, de conformidad con el artículo 9, apartado 1, segundo párrafo, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, apartado 19 y jurisprudencia citada).

29 En tercer lugar, como indicó la Abogada General en los puntos 30 y 31 de sus conclusiones, el arrendamiento de un bien inmueble solo puede constituir una «operación inmobiliaria», con arreglo al artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA, cuando se trate de una operación exenta, extremo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente a la vista de lo establecido en el artículo 135, apartados 1, letra l), y 2, último párrafo, de esta Directiva.

30 Atendiendo a estas observaciones preliminares, procede señalar que, dado que el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA no remite en modo alguno al Derecho de los Estados miembros, el concepto de «operación accesoria», en el sentido de esta disposición, constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que se debe interpretar de manera autónoma y uniforme, con independencia de las calificaciones utilizadas en los Estados miembros, teniendo en cuenta no solo la redacción de dicha disposición, sino también su contexto y el objetivo perseguido [véase, en este sentido, la sentencia de 5 de febrero de 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Enrolamiento de marineros en el puerto de Róterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, apartado 40 y jurisprudencia citada].

31 Respecto al tenor del artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA, cabe señalar que no precisa qué se debe entender por «operación accesoria», concepto que tampoco es definido por ninguna otra disposición de esta Directiva.

32 En relación con el contexto del artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA, procede mencionar el artículo 174, apartado 2, letra b), de la misma Directiva, que figura en el capítulo 2, titulado «Prorrata de deducción», del título X, a su vez titulado «Deducciones», que dispone que, para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las «operaciones accesorias inmobiliarias y financieras».

33 Esta última disposición corresponde, en esencia, al artículo 19, apartado 2, 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), mediante la cual el legislador de la Unión excluyó del cálculo de la prorrata la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones que revistan un carácter inhabitual en relación con la actividad corriente del sujeto pasivo de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, apartado 24).

34 En particular, a efectos de la interpretación del concepto de «operación accesoria», con arreglo a esta disposición, el Tribunal de Justicia ha remitido a la exposición de motivos de la propuesta de Sexta Directiva del Consejo 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 Estados miembros, presentada por la Comisión al Consejo de las Comunidades Europeas el 29 de junio de 1973 [COM(73) 950 final] (*Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 20; en lo sucesivo, «propuesta de Sexta Directiva»). Conforme al tenor de la exposición de motivos citada, «los elementos contemplados en [el artículo 19, apartado 2, de esta propuesta] deben excluirse del cálculo de la prorrata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo». Según dicha exposición de motivos, «tal es el caso de las ventas de bienes de inversión y de las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir, que solo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa». La misma exposición de motivos precisa que «estas operaciones únicamente están además excluidas cuando no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto pasivo» (sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 30).

35 Cabe observar que el artículo 288, párrafo primero, de la Directiva del IVA obedece a las mismas consideraciones. En efecto, esta disposición corresponde al artículo 25, apartado 2, de la propuesta de Sexta Directiva 77/388, actualmente el artículo 24, apartado 4, de la Sexta Directiva. De conformidad con la exposición de motivos que acompañaba a la propuesta de Sexta Directiva, «[dicha disposición] establece el modo de determinación del volumen de negocios que sirve de referencia para la aplicación de una franquicia y de una exención». Según dicha exposición de motivos, «se excluyen las operaciones más o menos ocasionales que puedan alterar de un año a otro la cuantía del volumen de negocios», así como «las operaciones que, como las cesiones de créditos, no expresen la dimensión real de la empresa».

36 A este respecto, debe señalarse que existen versiones lingüísticas de la Directiva del IVA, en particular las versiones búlgara, alemana, inglesa, croata, neerlandesa y eslovena, que no utilizan una expresión idéntica a la de «operaciones accesorias» del artículo 174, apartado 2, y el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA.

37 No obstante, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia, procede concluir que los conceptos que figuran en dichas disposiciones, aun cuando se utilicen en contextos diferentes, tienen el mismo objeto.

38 Así, el concepto de «operación accesoria» designa determinadas operaciones que no están comprendidas en la actividad profesional habitual del sujeto pasivo.

39 En el contexto del régimen especial de que se trata, la calificación de una operación como «operación accesoria» del sujeto pasivo no requiere que se identifique un elemento constitutivo de la actividad económica del sujeto pasivo como principal ni tampoco que se vincule a otra de sus actividades económicas. Esta expresión debe ser considerada como un concepto autónomo.

40 Tal interpretación del artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA es corroborada por el objetivo del régimen especial de las pequeñas empresas. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que dicho régimen establece una simplificación administrativa destinada a fomentar la creación de ese tipo de empresas, a impulsar su actividad y a hacerlas más competitivas, así como a mantener un equilibrio razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener. Así, la finalidad de este régimen es librar de tales cargas administrativas tanto a las pequeñas empresas como a las Administraciones tributarias (sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, apartados 63 y 68, y de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, apartado 37).

41 De lo anterior resulta que, a fin de garantizar la consecución del objetivo perseguido por el régimen especial de las pequeñas empresas, no procede imponer tales cargas administrativas por operaciones que no están comprendidas en la actividad profesional habitual del sujeto pasivo.

42 Cabe recordar que, a la vista de las disposiciones que figuran actualmente en el artículo 174, apartado 2, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que una actividad económica no puede calificarse de «accesoria» si, en particular, constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad profesional habitual imponible de la empresa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 31).

43 En situaciones distintas de la contemplada en el apartado anterior, la circunstancia determinante es si la operación inmobiliaria se ha efectuado o no en el ámbito de la actividad profesional habitual del sujeto pasivo, circunstancia que debe ser examinada por las autoridades tributarias y, en su caso, por los órganos jurisdiccionales nacionales.

44 Por consiguiente, las autoridades tributarias y los órganos jurisdiccionales nacionales deben tener en cuenta la información de que dispongan, en particular, la relativa a la naturaleza del bien inmueble de que se trate, el origen de la financiación de la adquisición de ese bien y el uso al que se destine.

45 En cuanto concierne a la situación objeto del litigio principal, de la resolución de remisión resulta que, como señaló la Abogada General en los puntos 51 y 52 de sus conclusiones, por una parte, la sede de la actividad de administrador en procedimientos de insolvencia y reestructuración ejercida por el demandante en el litigio principal se encuentra en la dirección del inmueble arrendado del que es copropietario. Por otra parte, este inmueble, que integra locales destinados a ser utilizados como oficinas, es arrendado por el demandante en el litigio principal a una persona jurídica de la que él es socio y administrador. Además, esta persona jurídica tiene su sede en ese mismo inmueble y ejerce actividades de la misma naturaleza que las ejercidas por el demandante en el litigio principal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si tales circunstancias demuestran que el arrendamiento en cuestión es parte de la actividad profesional habitual del sujeto pasivo.

46 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de un sujeto pasivo, persona física, cuya actividad económica consiste en el ejercicio de diversas profesiones liberales y en el arrendamiento de un bien inmueble, tal arrendamiento no constituye una «operación accesoria», con arreglo a dicha disposición, cuando se efectúe en el ámbito de una actividad profesional habitual del sujeto pasivo.

Costas

47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Quinta) declara:

El artículo 288, párrafo primero, punto 4, 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de un sujeto pasivo, persona física, cuya actividad económica consiste en el ejercicio de diversas profesiones liberales y en el arrendamiento de un

bien inmueble, tal arrendamiento no constituye una «operación accesoria», con arreglo a dicha disposición, cuando se efectúe en el ámbito de una actividad profesional habitual del sujeto pasivo.

Firmas