Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 6 de febrero de 2020 [1]

Asunto C-716/18

CT
contra
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía)]

«Petición de decisión prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Artículos 287 y 288 de la Directiva del IVA — Régimen especial de las pequeñas empresas — Exención en caso de que las operaciones no alcancen determinados límites — Cálculo del límite de la exención en caso de que se ejerzan varias actividades económicas — Concepto de "operaciones inmobiliarias" a incluir a menos que "tengan el carácter de operaciones accesorias"»

I. Introducción

1. El presente procedimiento versa sobre la llamada exención de la pequeña empresa. En virtud de este régimen, los Estados miembros pueden eximir del IVA a sujetos pasivos con un volumen de negocios anual inferior a una determinada cuantía, que en el caso de Rumanía se sitúa en 65 000 euros. La cuestión que se suscita aquí es cómo calcular esta cuantía cuando un sujeto pasivo realiza distintas actividades. En el caso de autos, en 2012 el sujeto pasivo había obtenido ingresos por actividades de consultoría como experto contable, asesor fiscal y abogado, como agente de insolvencias, como escritor y por el arrendamiento de un inmueble.

2. Dado que Rumanía no incluye en este cálculo los ingresos/las operaciones resultantes de la actividad como abogado, el límite de 65 000 euros se superaría solo si se incluyen las operaciones de arrendamiento. No obstante, el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA solo incluye en el cálculo las «operaciones inmobiliarias» si no tienen el carácter de «operaciones accesorias». Por primera vez, el Tribunal de Justicia tiene ahora la oportunidad de aclarar si el arrendamiento de un inmueble debe clasificarse como «operación inmobiliaria» y cuándo debe apreciarse una «operación accesoria» irrelevante.

1 Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El marco jurídico del Derecho de la Unión está formado por los artículos 287 y 288 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). [2]

4. El artículo 287, punto 18, de la Directiva del IVA dispone:

«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]».

5. A tenor del artículo 1 de la Decisión de Ejecución del Consejo de 26 de marzo de 2012, [3] se autoriza a Rumanía, no obstante lo dispuesto en el artículo 287, punto 18, de la Directiva 2006/112, 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.

6. El artículo 288 de la Directiva del IVA establece 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 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.»

2 DO 2006, L 347, p. 1, en su versión aplicable en 2012.

3 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2012, L 92, p. 26).

7. Por otra parte, el apartado 2 del artículo 174 contiene la siguiente disposición acerca del prorrateo de la deducción del impuesto soportado:

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

[…]

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.»

B. Derecho rumano

8. En el Derecho rumano, las disposiciones correspondientes se recogen en la Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Ley n.º 571 sobre el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003, en su versión posteriormente modificada y completada (en lo sucesivo, «Código Tributario»). El artículo 152 del Código Tributario establece al respecto:

«1. El sujeto pasivo establecido en Rumanía conforme al artículo 125, [1] apartado 2, letra a), cuyo volumen de negocios anual, declarado o alcanzado, sea inferior al límite máximo de 65 000 euros, […] o de 220 000 RON, podrá aplicar la exención del impuesto […] para las operaciones establecidas en el artículo 126, apartado 1 […]

2. El volumen de negocios que servirá como referencia para la aplicación del apartado 1 estará compuesto por el valor total, excluido el impuesto, en el caso de los sujetos pasivos que solicitan la cancelación de su inscripción en el registro de sujetos pasivos a efectos del IVA, de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante un año natural, gravadas o, en su caso, que habrían estado gravadas si no hubieran sido realizadas por una pequeña empresa, de las operaciones resultantes de actividades económicas para las que el lugar de entrega o de prestación se considera situado en el extranjero, si el impuesto fuera deducible, en el caso de que tales operaciones se hubieran realizado en Rumanía con arreglo al artículo 145, apartado 2, letra b), de las operaciones exentas con derecho a deducción y de las operaciones exentas sin derecho a deducción contempladas en el artículo 141, apartado 2, letras a), b), e) y f), siempre que estas no sean accesorias a la actividad principal […]».

9. El punto 47, apartado 3, de la Hotărârea Guvernului României nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto n.º 44 del Gobierno de Rumanía, 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, modificada y completada por el Decreto n.º 670 de 4 de julio de 2012, establece 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, y

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.»

III. Hechos y procedimiento prejudicial

10. Como ya se ha señalado, el demandante del litigio principal (en lo sucesivo, «demandante») ejerce, además de la actividad de profesor universitario, varias profesiones liberales, concretamente las de experto contable, asesor fiscal, agente de insolvencias y abogado. Obtiene, asimismo, con carácter ocasional, ingresos por derechos de autor.

11. Conforme a la legislación de Rumanía, el demandante obtuvo un único código fiscal, para «las actividades de contabilidad y auditoría financiera, asesor fiscal», correspondiente a las profesiones de asesor fiscal y experto contable. Para el ejercicio de esas profesiones, el demandante declaró varias sedes profesionales. Como sede de su despacho particular de agente de insolvencias está registrado un inmueble propiedad del demandante.

12. Desde 2007, el demandante también obtiene ingresos del arrendamiento del bien inmueble mencionado. El bien fue dado en arrendamiento a una sociedad mercantil de la que el demandante es socio y administrador. Dicha sociedad tiene registrado su domicilio social en el inmueble así arrendado, en el que desarrolla, entre otras, actividades de consultoría, de contabilidad y de auditoría financiera y de asesoría fiscal, teniendo declarado como objeto principal de actividad «actividades de consultoría de negocios y gestión».

13. En el año 2016, el demandante fue objeto de una inspección fiscal relativa al IVA adeudado por el período transcurrido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de junio de 2016. A raíz de esta inspección, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice (Administración tributaria; en lo sucesivo, «AJFP») comprobó que, durante el año 2012, el volumen de negocios del demandante había superado el límite máximo de 220 000 lei rumanos (RON) (65 000 euros) establecido para la aplicación del régimen especial de exención para pequeñas empresas. Por tal motivo, la Administración tributaria concluyó que el demandante debió haberse registrado como sujeto pasivo a efectos de IVA. En consecuencia, la AJFP fijó el IVA que el demandante debería pagar, que ascendía a 95 184 RON.

14. Para calcular el volumen de negocios mencionado, la AJFP computó tanto los ingresos que el demandante había obtenido de las profesiones liberales de asesor fiscal, de experto contable y de agente de insolvencias, como también los derechos de autor, además de los ingresos generados por el arrendamiento del inmueble del que es copropietario. No fueron incluidos en el cálculo ni los ingresos salariales obtenidos como profesor ni los de la actividad de abogado, sujetos a una tributación específica.

15. La AJFP comprobó que, en el año 2012, el 69 % del total de los ingresos del demandante fue obtenido de la profesión de agente de insolvencias, el 17 % del arrendamiento del bien inmueble y el 14 % de la actividad de experto contable y asesor fiscal. En consecuencia, la AJFP consideró que la actividad principal del demandante en el año de que se trata fue la de agente de insolvencias, dada la ponderación de los ingresos proporcionados por la misma en comparación con el total de los ingresos obtenidos por el conjunto de actividades económicas, así como dado que el arrendamiento del bien inmueble no podía calificarse de «operación accesoria» a esa actividad, de forma que pudiera ser excluida del cálculo del volumen de negocios del año de que se trata.

16. La reclamación administrativa previa presentada contra la liquidación fue desestimada mediante resolución de 22 de agosto de 2017. El recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha resolución fue desestimado por el Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía) mediante sentencia de 26 de marzo de 2018. El demandante recurrió contra esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. La Curtea de Apel Timişoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes con arreglo al artículo 267 TFUE:

«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, obteniendo de ello 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 «actividad principal»?

2) En circunstancias en las que el bien inmueble arrendado por una persona física a un tercero no se destina y utiliza para desarrollar el resto de la actividad económica del arrendador, por lo que no puede establecerse la 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 para 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?»

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas el demandante, Rumanía y la Comisión Europea.

IV. Apreciación jurídica

18. Con las tres cuestiones prejudiciales, que —como acertadamente sugiere el Rumanía— pueden responderse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia cómo debe interpretarse el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA. En concreto, desea saber cómo establecer que existan «operaciones inmobiliarias» que no «tengan el carácter de operaciones accesorias».

19. Esto depende fundamentalmente de la finalidad de la exención prevista en el artículo 287 de la Directiva del IVA (véase el epígrafe A). A tal efecto, debe aclararse si el arrendamiento de un edificio es una «operación inmobiliaria» (véase el epígrafe B) y según qué criterios debe calificarse de «operación accesoria» en el sentido del artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA (véase el epígrafe C). Si aplicando los criterios pertinentes, en este caso concreto, el arrendamiento debe considerarse una operación accesoria de este tipo (véase el epígrafe D), el órgano jurisdiccional remitente considera que el demandante no superaría el límite del volumen de negocios a los efectos de la exención prevista en el artículo 287 de la Directiva del IVA.

20. Sin embargo, dado que el Tribunal de Justicia también debe proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil para resolver el litigio subyacente, coincidiendo con la Comisión procede advertir lo siguiente: según la resolución de remisión, en el cálculo del límite de la exención para pequeñas empresas no se incluyeron los ingresos salariales obtenidos como profesor universitario ni los ingresos procedentes de la actividad como abogado. Esto se debe, al parecer, a que dichos ingresos están sujetos a una fiscalidad especial.

21. La no inclusión de los ingresos salariales (en este caso, como profesor) es comprensible desde la perspectiva de la legislación del IVA, ya que no hay operaciones imponibles. No obstante, dado que es indiscutible que la actividad de un abogado no asalariado constituye una actividad económica independiente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, se trata de operaciones imponibles que, en principio, se incluyen en el cálculo. A tal efecto, resulta irrelevante si dichas operaciones están sujetas o no a otro impuesto. No sería así si el demandante tuviera ingresos como abogado asalariado (es decir, no independiente) o si las operaciones fueran efectuadas no por él, sino por la sociedad. Dado que la petición de decisión prejudicial no es clara a este respecto, corresponde al tribunal nacional verificar ese extremo.

A. Finalidad de la exención del artículo 287 de la Directiva del IVA

22. Para evaluar si el demandante, a pesar de sus operaciones de arrendamiento, está cubierto por la exención fiscal de las denominadas pequeñas empresas [4] con arreglo al artículo 287 de la Directiva del IVA, es necesario determinar de inicio la finalidad de esa exención fiscal especial. Dado que el artículo 287 de la Directiva del IVA no atiende objetivamente a la naturaleza de la actividad, sino solo al hecho de que el sujeto pasivo no alcance personalmente un límite de volumen de negocios, dicha disposición está previendo una exención subjetiva.

23. Como ya ha dictaminado el Tribunal de Justicia [5] y como ya he señalado en otra parte, [6] la finalidad principal de esta exención fiscal subjetiva es la simplificación administrativa.

24. En ausencia de un límite de este tipo, la Administración tributaria tendría que tratar como sujeto pasivo, desde el primer euro, a cualquier persona que ejerciera incluso la actividad económica más reducida en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA. Esto causaría cargas administrativas no solo para el contribuyente, sino también para la Administración tributaria, que no se verían compensadas por la recaudación fiscal correspondiente. [7] Este esfuerzo de vigilancia y los gastos de administración tributaria asociados, que no se ven acompañados de la recaudación fiscal correspondiente, deben evitarse mediante un límite *de minimis*. Esto también se desprende claramente de la propuesta de la Comisión para la Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, del año 1973. En dicha propuesta ya se hizo una referencia explícita a las dificultades que encuentran los Estados miembros para aplicar las normas generales del IVA a las pequeñas empresas. [8]

4 Véase la rúbrica del capítulo 1 del título XII («Régimen especial de las pequeñas empresas»).

5 Sentencias de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348), apartado 37 *in fine*, y de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 63.

6 Conclusiones presentadas en el asunto Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354), punto 33 *in fine*.

7 Así se indica también expresamente en la sentencia de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348), apartado 38.

8 Véase la exposición de motivos del artículo 25 («Pequeñas empresas») en la página 27 de la propuesta de la Comisión de 20 de junio de 1973, COM(73) 950 final.

25. En este contexto, el favorecimiento que implica para las empresas más pequeñas, por ejemplo en el sentido de fomentar la creación de empresas,[9] es más bien un reflejo y no la finalidad de esta normativa. Esto es puesto de relieve precisamente por el aquí pertinente artículo 288 de la Directiva del IVA, que aclara que el límite *de minimis* del artículo 287 de la Directiva del IVA (que los Estados miembros pueden determinar) no se refiere al tamaño de la empresa o a su antigüedad en el mercado, sino únicamente a las dimensiones de la recaudación fiscal prevista.

26. En efecto, la cifra del volumen de negocios para determinar si existe una pequeña empresa solo comprende las operaciones gravadas (artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA) y algunas operaciones exentas (puntos 2 a 4) de la empresa. Cualquiera que fuera la cuantía de las demás operaciones exentas no se opondría a que las demás operaciones gravadas estén exentas. Esto significa, por ejemplo, que incluso grandes hospitales estén comprendidos por esta disposición, siempre que las operaciones gravadas que realicen sean de escasa cuantía. En ese caso, estos sujetos pasivos también pueden tratar esas operaciones como exentas incluso si, debido a su tamaño, en el lenguaje común difícilmente serían descritos como pequeños empresarios o cuando, debido a sus muchos años de presencia en el mercado, no pueden ser calificados como empresas de nueva creación.

27. También la conexión de esta disposición con el territorio nacional demuestra que esta exención fiscal no tiene por objeto promover la creación de empresas nuevas, pues solamente exime las operaciones gravadas en territorio nacional. De este modo, las grandes empresas nacionales con elevadas operaciones gravadas en el extranjero y solo operaciones gravadas de escasa cuantía en territorio nacional siguen comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención. Además, el régimen previsto en el artículo 287 de la Directiva del IVA no regula un mínimo exento, sino un umbral para la exención. Si se supera el límite, todas las operaciones a partir del primer euro estarán sujetas al impuesto, lo que no sucedería con un mínimo exento. Este principio de «todo o nada» es más bien inadecuado para fomentar las empresas de nueva creación, ya que perjudica a las empresas de nueva creación especialmente exitosas frente a las empresas de nueva creación menos exitosas.

28. Por consiguiente, el artículo 287 de la Directiva del IVA sirve principalmente para simplificar la administración en beneficio de los Estados miembros.

B. Interpretación del elemento constitutivo «operaciones inmobiliarias»

29. Si el artículo 287 de la Directiva del IVA constituye una disposición *de minimis* que por motivos de simplificación administrativa exime a las operaciones gravadas de menor cuantía, debe ser objeto de interpretación estricta. Una interpretación amplia no es compatible con el carácter de una disposición *de minimis*.[10]

30. Por otra parte, a tenor del artículo 288, párrafo primero, punto 1, de la Directiva del IVA, a efectos de la aplicación del límite *de minimis* se incluye en el cálculo de la cifra del volumen de negocios la cuantía de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, siempre que estén gravadas. Por lo tanto, esta disposición aclara explícitamente que *todas* las operaciones gravadas deben ser incluidas en el cálculo.

9 Véanse al respecto las sentencias de 29 de julio de 2019, B (Volumen de negocios del revendedor de vehículos de ocasión) (C-388/18, EU:C:2019:642), apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartados 63 y 70, así como mis conclusiones presentadas en el asunto Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354), puntos 33 y 54.

10 Sentencia de 2 de mayo de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348), apartado 27. En un sentido similar se expresó el Tribunal de Justicia cuando consideró que una excepción a una regla general debe ser objeto de interpretación estricta — véase, por todas, la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612), apartado 22.

31. Por consiguiente, las demás cuantías que deben incluirse y que se mencionan en los puntos 2 a 4 solo pueden referirse a operaciones exentas. De lo contrario, su mención por separado no tendría sentido. Los puntos 2 y 3 del artículo 288, párrafo primero, de la Directiva del IVA también establecen expresamente que las operaciones en cuestión están exentas.

32. Asimismo, la redacción del punto 4 («operaciones inmobiliarias») solamente puede referirse a las operaciones inmobiliarias cubiertas por la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j), k) y l), de la Directiva del IVA. Por tanto, nada cambia por el hecho de que el legislador de la Unión no señale expresamente esas disposiciones, a diferencia de lo que hizo en el caso de las operaciones financieras mencionadas también en el punto 4.

33. Sin embargo, no está del todo claro si la expresión «Umsatz mit Immobilien», [utilizada en la versión lingüística alemana de la norma para referirse a lo que en la versión española se denominan «operaciones inmobiliarias»], abarca únicamente el comercio exento con inmuebles [artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva del IVA] o también el arrendamiento exento de inmuebles [artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva del IVA]. La redacción literal sugiere más bien lo primero, ya que las demás versiones lingüísticas están más bien enfocadas hacia las transacciones (en francés, «opérations immobilières»; en inglés, «real estate transactions»). Sin embargo, incluso esas versiones lingüísticas no excluyen la posibilidad de que el arrendamiento de bienes inmuebles según el lenguaje común también pueda estar incluido.

34. A la vista de esta redacción abierta, resulta decisiva la finalidad del artículo 287 de la Directiva del IVA, es decir, el carácter *de minimis* del régimen especial de las pequeñas empresas. En consecuencia, considero necesario dar una interpretación amplia al concepto de las operaciones inmobiliarias exentas que hay que incluir y, coincidiendo con la opinión de la Comisión, computar también las operaciones de arrendamiento exentas a fin de delimitar el ámbito de aplicación del artículo 287 de la Directiva del IVA.

35. Por consiguiente, la del demandante debe haber sido una operación de arrendamiento *exenta* para que se plantee tan si quiera la cuestión de su carácter de operación accesoria. No se desprende de la petición de decisión prejudicial si era ese el caso y, por tanto, esta es una cuestión que debe ser examinada por el tribunal nacional.

C. Requisitos de las «operaciones accesorias»

36. También es necesario esclarecer los requisitos de la «operación accesoria» en el sentido del punto 4 del artículo 288, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Las operaciones exentas mencionadas en dicha disposición solo se incluirán a efectos del cálculo del límite de la exención si no son operaciones accesorias.

37. De este modo, el legislador garantiza que los sectores cubiertos por dicha disposición, cuyas operaciones en principio están exentas (bancos, compañías de seguros y el sector inmobiliario), no puedan acogerse a la exención para pequeñas empresas en lo que concierne a sus operaciones gravadas que no superen el límite de la exención. En efecto, las operaciones exentas en su caso no son operaciones accesorias sino principales.

38. Hasta ahora, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado sobre las condiciones para la existencia de operaciones accesorias.

39. Es de señalar que, a los efectos del cálculo de la prorrata de deducción, [en la versión lingüística alemana] el artículo 174, apartado 2, letras b) y c), de la Directiva del IVA usa el concepto similar de «Hilfsumsatz» [para referirse a lo que en la versión española se denominan, no obstante, utilizando exactamente la misma expresión que el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del

IVA, «operaciones accesorias»].[11] Se trata de la extensión de la deducción del impuesto soportado cuando las operaciones de entrada gravadas se utilizan para operaciones de salida tanto gravadas como exentas.

40. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha dictaminado[12] que una actividad económica no puede calificarse de accesoria si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa o si requiere un uso extensivo de bienes y servicios por los que debe pagarse el IVA.

41. Esta delimitación negativa puede trasladarse al ámbito de la exención prevista en el artículo 287 de la Directiva del IVA, pues, cuando existe una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa, esa actividad comparte el destino de la «actividad principal» y ya no puede ser considerada accesoria en el sentido del artículo 288 ni tampoco en el sentido del artículo 174 de la Directiva. Sencillamente, no hay ninguna razón objetiva para tratar esas operaciones por separado.

42. En una sentencia acerca del artículo 174, apartado 2, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia también resolvió que la magnitud de las operaciones generadas puede constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido de dicha disposición. Sin embargo, consideró que el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquellas como accesorias en el sentido de dicha disposición.[13]

43. Esta afirmación puede ser válida para el artículo 174, apartado 2, de la Directiva del IVA y la prorrata de deducción, pero no para una exención por motivos de simplificación administrativa (norma *de minimis*). En efecto, la primera de dichas disposiciones se refiere a la asignación del IVA soportado en las prestaciones por las que se soporta el IVA en proporción a las prestaciones por las que se repercute (para lo cual es necesario un prorrateo). Sin embargo, en el caso de la segunda de dichas disposiciones, la cuestión es cuándo debe dejar de aplicarse una exención por haberse superado un límite del volumen de negocios que es un mero límite *de minimis* (acerca de su finalidad, véanse los puntos 22 y siguientes de las presentes conclusiones).

44. Para una exención de esas características, la cuantía de las supuestas operaciones accesorias tiene una importancia decisiva. En consecuencia, las operaciones inmobiliarias exentas que, por ejemplo, en sí mismas ya superen el límite de la exención del artículo 287 por su cuantía, en mi opinión, nunca podrán ser operaciones accesorias de una pequeña empresa debido a su falta de insignificancia.

45. La idea que subyace al artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA me parece que es la siguiente: la exención de una empresa exenta por razones de simplificación administrativa no debe perderse por operaciones más o menos casuales, en particular operaciones inmobiliarias exentas únicas, realizadas al margen del objeto efectivo de la empresa, que no tienen ninguna influencia en la cuantía de la recaudación fiscal.

11 En la versión lingüística francesa, ambas expresiones son incluso idénticas («charactère d'opérations accessoires»). Lo mismo sucede con la versión lingüística rumana («operaţiuni accesorii») [y con la versión lingüística española («operaciones accesorias»)]. Sin embargo, no sucede lo mismo con las versiones lingüísticas alemana («Nebenumsatz» y no «Hilfsumsatz») e inglesa («ancillary transactions» y no «incidental transactions»).

12 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 31, que cita las sentencias de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), apartado 76, y la sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, EU:C:1996:290), apartado 22.

13 Sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), apartado 77.

46. En la propuesta de la Comisión de 1973 se encuentra un pasaje según el cual «las operaciones más o menos ocasionales que inflan artificialmente el volumen de operaciones de un año a otro» y aquellas operaciones que «no ofrecen una imagen real del tamaño de la empresa» no deben tenerse en cuenta. [14] Esto es confirmado por el artículo 288, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, que excluye explícitamente del cálculo del límite del volumen de negocios la cesión de bienes de inversión de la empresa.

47. El motivo de fondo presumiblemente sea evitar que tales operaciones «excepcionales» causen entre los sujetos pasivos exentos (las «pequeñas empresas») una desigualdad de trato a efectos del IVA (que uno continúe siendo pequeña empresa exenta y otro pierda ese estatus).

48. Un ejemplo podría ser el arrendamiento duradero de activos privados. Si el artículo 288, párrafo primero, punto 4, de la Directiva del IVA no volviera a excluir estas operaciones del cálculo, una empresa determinada tendría que tributar por todas las operaciones anuales de sus demás actividades. En cambio, una empresa comparable que no arrendara tales activos privados podría seguir beneficiándose de la exención. Sin embargo, el uso más o menos aleatorio de otros activos no influye en el *status* fundamental de «pequeña empresa» cuando varias de ellas compiten entre sí. Falta una conexión suficiente con la actividad económica efectiva de la «pequeña empresa». En cualquier caso, en última instancia la apreciación de si existen operaciones accesorias es una cuestión de asignación valorativa. [15]

49. Por lo tanto, en mi opinión, el concepto de operaciones accesorias abarca únicamente aquellas operaciones que no presenten una conexión estrecha con la actividad (realmente) gravada del sujeto pasivo. Esta conexión falta si (1) constituyen actos excepcionales y únicos realizados al margen del objeto efectivo de la empresa o (2) no requieren un uso extensivo de bienes y servicios dentro de la empresa, sino que deben ser consideradas de manera separada de esta y, a este respecto, tienen solo un carácter *de minimis* (pensemos, por ejemplo, en el arrendamiento insignificante —véase el punto 44— de activos privados).

D. Acerca de la aplicación al caso concreto

50. En consecuencia, en este caso concreto debe aclararse si el arrendamiento del inmueble en el que el demandante desarrolla su actividad económica como agente de insolvencias no guarda una conexión estrecha con la actividad realmente gravada del demandante.

51. Eso me parece dudoso. En el presente caso, el arrendamiento del inmueble no es aleatorio ni está separado de la actividad (de consultoría) realmente gravada del demandante. Por un lado, él mismo utiliza el inmueble como sede de su actividad, gravada, como agente de insolvencias. Siendo así, no estamos ante un arrendamiento independiente de la actividad empresarial.

52. Por otro lado, según el órgano jurisdiccional remitente, el demandante arrienda el inmueble a una sociedad en la que él mismo es socio y administrador y en la que también trabaja como consultor. No se trata de un acto único que no deba distorsionar el cálculo del volumen de negocios anual (véase el punto 45). Más bien existe una fuerte conexión (véase el punto 48) con la actividad (de asesoramiento) realmente gravada del demandante.

14 Exposición de motivos del artículo 25 («Pequeñas empresas») en la página 29 de la propuesta de la Comisión de 20 de junio de 1973, COM(73) 950 final.

15 Como ya se apreció en Stadie, H., en: Rau/Dürrwächter: *UStG*, sobre el artículo 19, en la nota 112 (según la 183.ª versión, julio de 2019).

53. En consecuencia, debido a la existencia de una fuerte vinculación material y personal y coincidiendo con la opinión de la Comisión y del Rumanía, probablemente ya no sea posible hablar aquí de una actividad *de minimis* realizada al margen de la actividad económica efectiva del demandante (consultoría).

54. No obstante, la competencia primaria del Tribunal de Justicia es interpretar el Derecho de la Unión. La aplicación de los principios de interpretación mencionados y la asignación valorativa que ello implica es una función que corresponde al órgano jurisdiccional remitente.

V. Conclusión

55. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales de la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía):

«El concepto de operaciones inmobiliarias que tengan el carácter de operaciones accesorias comprende todas las operaciones exentas en el sentido del artículo 135, apartado 1, letras j), k) y l), de la Directiva 2006/112/CE que no presenten una conexión estrecha con la actividad (realmente) gravada de la empresa y que sean insignificantes, es decir, que no superen por sí mismas el límite de la exención. Falta la conexión estrecha si constituyen actos únicos realizados al margen del objeto efectivo de la empresa o si no requieren un uso extensivo de bienes y servicios de la empresa.»