



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MELCHIOR WATHELET  
presentadas el 28 de febrero de 2013<sup>1</sup>

**Asunto C-62/12**

**Galin Kostov**

**contra**

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Concepto de sujeto pasivo — Sujeción al IVA de una persona física por la prestación ocasional de servicios no vinculados con su profesión liberal de ejecutor judicial»

## I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial se refiere al concepto de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) con arreglo al régimen 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»).<sup>2</sup> Se plantea en el contexto de un contrato de mandato celebrado por un ejecutor judicial privado, conforme al cual éste adquirió para su mandante diversas propiedades inmobiliarias en Bulgaria, sin guardar dicha actividad, según el órgano jurisdiccional remitente, relación alguna con el ejercicio de su profesión.

2. La cuestión que se plantea es la de si dicho ejecutor judicial debe considerarse «sujeto pasivo» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA y debe por tanto pagar el IVA por las operaciones relacionadas con el contrato de mandato.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 2 de dicha Directiva:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

<sup>1</sup> — Lengua original: francés.

<sup>2</sup> — DO L 347, p. 1.

[...]

- c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

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

«1. Serán considerados como “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.

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.»

5. La citada Directiva del IVA dispone en el artículo 12, apartado 1, lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;
- b) la entrega de un terreno edificable.»

6. El artículo 14 de la misma Directiva estipula que:

«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.»

## B. Derecho búlgaro

7. El Administrativen sad – Varna (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Varna, Bulgaria) se basa en las siguientes disposiciones de la Ley búlgara del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; en lo sucesivo, «ZDDS»).

8. Con arreglo al artículo 2 de la ZDDS:

«Estarán sujetas al IVA:

1. Toda entrega de bienes o prestación de servicios realizados a título oneroso;

[...]».

9. A tenor del artículo 3 de la ZDDS:

«(1) Es sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica con carácter independiente, cualesquiera que sean los fines o resultados de dicha actividad.

(2) Serán consideradas actividades económicas con carácter independiente todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales, incluidos los ejecutores judiciales privados y los notarios. También será considerada actividad económica con carácter independiente toda actividad económica realizada onerosamente de forma sistemática o con fines empresariales, incluida la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo [...]».

10. El artículo 6, apartado 2, punto 4, de la ZDDS califica como entrega de bienes «la puesta a disposición efectiva de un bien a una persona que actúe en nombre propio y por cuenta ajena.»

11. Con arreglo al artículo 8 de la ZDDS, serán consideradas prestaciones de servicios en el sentido de la ley todo elemento de valor, salvo los bienes, el dinero en circulación y la moneda extranjera utilizados como medio de pago.

### **III. Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales**

12. El Sr. Kostov ejerce en Bulgaria la profesión de ejecutor judicial privado con carácter independiente. Está registrado a efectos del IVA con arreglo al artículo 96, apartado 1, de la ZDDS.

13. El Sr. Kostov celebró el 13 de noviembre de 2008 un contrato de mandato con la sociedad Bon Marin AD (en lo sucesivo, «contrato objeto del litigio principal»). En virtud de dicho contrato el Sr. Kostov se obligó, en calidad de mandatario de la sociedad Bon Marin AD, a presentar ofertas en el marco de tres procedimientos de licitación para la venta de tres inmuebles parcialmente edificados, de propiedad privada del Estado, administrados por el Ministerio de Defensa y con una superficie aproximada de 40.000 metros cuadrados.<sup>3</sup> También se obligó, para el caso de que obtuviera la adjudicación de los inmuebles, a transmitir a Bon Marin AD el derecho de propiedad sobre los mismos.

14. El mandante, Bon Marin AD, se comprometió a facilitar los recursos financieros necesarios para las compras previstas en el contrato, adquirir los derechos de propiedad sobre los inmuebles que el mandatario obtuviera en ejecución de su mandato y abonarle la retribución acordada, por un importe de 50.000 BGN (aproximadamente 25.500 euros).

15. Dicha retribución fue pagada el mismo día de la celebración del contrato objeto del litigio principal, el cual también establecía que el Sr. Kostov conservaría dicha retribución si las ofertas no tenían éxito.

3 — El primer terreno cubre una superficie de 12.387 m<sup>2</sup> y comprende siete edificios con una superficie total de 2.314 m<sup>2</sup>. El segundo terreno cubre una superficie de 12.471 m<sup>2</sup> y comprende seis edificios (cinco almacenes y un taller de reparación) con una superficie total de 3.843 m<sup>2</sup>. El tercer terreno cubre una superficie de 15.186 m<sup>2</sup> y comprende cuatro almacenes con una superficie total de 6.147 m<sup>2</sup>.

16. En mayo de 2009, el Sr. Kostov adquirió al Estado los inmuebles designados en el contrato objeto del litigio principal.

17. El 30 de junio de 2009, con la conformidad del mandatario, Bon Marin AD transmitió a Bleyk Siy Kepital EOOD la totalidad de sus derechos y obligaciones resultantes del contrato objeto del litigio principal.

18. El litigio en materia de IVA surgió a raíz de una resolución de la inspección fiscal de la ciudad de Varna. Con arreglo a dicha resolución, el Sr. Kostov había percibido una retribución de 50.000 BGN a cambio de un servicio sujeto al impuesto con arreglo al artículo 12 de la ZDDS, que había prestado en calidad de sujeto pasivo del IVA, de modo que se le debía exigir el impuesto sobre ese importe.

19. A raíz de un recurso administrativo, la resolución de la inspección fiscal fue confirmada por el Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [Director de la Sección «Impugnación y gestión de la ejecución» de la ciudad de Varna ante la Administración central de la Agencia Nacional de Cobros (en lo sucesivo, «demandada en el litigio principal»)].

20. El Sr. Rostov interpuso un recurso contra dicha resolución, en el que alegó que se trataba de una prestación de servicios ocasional que no guardaba ninguna relación con la actividad económica independiente que ejerce como ejecutor judicial privado, única actividad por la que está registrado como sujeto pasivo del IVA.

21. En tales circunstancias el Administrativen sad – de Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Una persona física que está registrada a efectos del IVA por la actividad que ejerce como ejecutor judicial privado debe ser considerada sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [del IVA] respecto de una prestación de servicios que ha efectuado de forma ocasional y que no guarda relación con la actividad que ejerce como ejecutor judicial privado, y está obligada a pagar el IVA en el sentido del artículo 193 de la Directiva [del IVA]?»

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

22. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 7 de febrero de 2012. La demandada en el litigio principal, los gobiernos búlgaro y rumano, así como la Comisión Europea han presentado observaciones escritas.

#### **V. Análisis**

##### *A. Observaciones preliminares*

23. Mientras que tanto el órgano jurisdiccional remitente como la demandada en el litigio principal y los gobiernos búlgaro y rumano parten de la existencia de un contrato de mandato y de una prestación de servicios por parte del mandatario, la Comisión considera que en el caso de autos se trata de un contrato de comisión en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, pues si el Sr. Kostov actuaba por cuenta de la sociedad Bon Marin AD no habría intervenido en nombre de la sociedad, sino en su propio nombre. Por tanto, el presente asunto se refiere a una entrega de bienes.

24. Así, según la Comisión existen dos operaciones: una de comisión-compra (la adquisición de los inmuebles por el Sr. Kostov) y la otra de comisión-venta (entrega de los inmuebles por el matrimonio Kostov<sup>4</sup> a la sociedad Bleyk Siy Kepital EOOD), cuya sujeción al IVA dependerá de la aplicación o no de las exenciones de operaciones de entrega de edificios o bienes inmuebles no edificados previstas en las letras j) y k) del artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA.

25. En este sentido, procede recordar que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la interpretación y la aplicabilidad de disposiciones nacionales ni determinar los hechos pertinentes para la resolución del litigio principal. En efecto, en el marco del reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales comunitarios y nacionales, incumbe al Tribunal de Justicia tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inserta la cuestión prejudicial, tal como la define la resolución de remisión.<sup>5</sup>

26. Por tanto, es el órgano jurisdiccional remitente, que habla claramente de mandato en la resolución de remisión, el que debe calificar el contrato objeto del litigio principal. Si, con arreglo al Derecho búlgaro, y en virtud de dicho contrato, el Sr. Kostov participó en los procedimientos de licitación en nombre propio y por cuenta de la sociedad Bon Marin AD, y, por consiguiente, procede declarar la existencia de un contrato de comisión, el régimen de IVA aplicable será el de la entrega de bienes, habida cuenta, en particular, de los artículos 14, apartado 2, letra c), y 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva del IVA. Por mi parte, en las presentes conclusiones partiré de la premisa establecida por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, la existencia de un contrato de mandato y, por tanto, de una prestación de servicios.

## B. Sobre el fondo

### 1. Con carácter principal

27. Mediante la cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si una persona sujeta al IVA como ejerciente de una profesión liberal, sólo está sujeta por las operaciones que forman parte de sus actividades económicas habituales o también por cualquier otra operación económica por la que perciba una contraprestación, incluso si dicha actividad sólo se ejerce con carácter estrictamente ocasional.

a) ¿Son los servicios prestados por el Sr. Kostov parte del ejercicio de una «actividad económica» en el sentido de los artículos 2 y 9, apartado 1, de la Directiva del IVA o forman parte únicamente de su esfera privada?

28. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la sujeción al IVA supone una actividad efectuada en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos.<sup>6</sup>

29. Según dicha jurisprudencia, «la actividad económica debe, por tanto, entenderse como una actividad susceptible de ser ejercida por una empresa privada en un mercado organizado en un marco profesional e impulsado, con carácter general, por la intención de obtener beneficios».<sup>7</sup>

4 — Dado que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, los inmuebles entraron a formar parte de la comunidad matrimonial de bienes que formaban los esposos Kostov con arreglo al artículo 19, apartado 1, del Código de Familia.

5 — Véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 2003, Neri (C-153/02, Rec. p. I-13555), apartados 34 y 35, y de 29 de abril de 2004, Orfanopoulos y Oliveri (C-482/01 y C-493/01, Rec. p. I-5257), apartado 42.

6 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest (C-142/99, Rec. p. I-9567), apartado 28.

7 — Véase, en este sentido, el punto 10 de las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro en el asunto BBL (sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de octubre de 2004, C-8/03, Rec. p. I-10157). Véase también el punto 19 de las conclusiones del Abogado General Lenz en el asunto Wellcome Trust (sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio de 1996, C-155/94, Rec. p. I-3013).

30. De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, el Sr. Kostov prestó sus servicios a la sociedad Bon Marin AD y a su sucesora, Bleyk Siy Kepital EOOD, a cambio de unos honorarios de 50.000 BGN. No hay nada en los autos que indique que el Sr. Kostov desarrolló dicha actividad por una razón distinta a obtener un beneficio o que la retribución sea un mero reembolso de los gastos que soportó el mandatario.

b) ¿Ejerció dicha actividad el Sr. Kostov en calidad de «sujeto pasivo que actúa como tal» (artículo 2 de la Directiva del IVA), aunque no forma parte de las actividades habituales propias de su profesión de ejecutor judicial?

31. De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo al artículo 2 de la Ley sobre ejecutores judiciales privados (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), el Estado encomienda a los ejecutores judiciales privados la ejecución forzosa de derechos de crédito privados que constan en títulos ejecutivos. Por tanto, al celebrar y ejecutar el contrato objeto del litigio principal, el Sr. Kostov no actuó en calidad de ejecutor judicial privado, ni ejerció las prerrogativas que le otorga la ley como tal.

32. Como señaló la Comisión en sus observaciones escritas, el tenor del artículo 9 de la Directiva del IVA no permite una interpretación restrictiva que excluya de la sujeción al impuesto las actividades ejercidas por un sujeto pasivo por el mero hecho de que no se corresponden con su actividad habitual.

33. Por tanto, el sujeto pasivo del IVA no lo es exclusivamente por las actividades que declara como habituales, sino por cualquier actividad remunerada, es decir, según el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA «actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios», incluidas las actividades que no se corresponden con su actividad habitual.

34. Además, como subraya la demandada en el litigio principal, una interpretación distinta conllevaría la inaceptable consecuencia de que las personas que ejercen una actividad económica de modo independiente puedan cambiar de estatuto arbitrariamente a efectos de la aplicación de la Directiva del IVA: ya sujeto pasivo, ya no, en función del vínculo más o menos estrecho con la actividad principal.

c) ¿Qué incidencia tiene en materia de IVA el hecho de que las prestaciones litigiosas sólo hayan sido ocasionales?

35. Si bien no ofrecen una definición, varios elementos presentes en la legislación o en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia apuntan a un régimen de IVA específico para las operaciones «ocasionales».

36. En cuanto al tenor de la Directiva del IVA, llaman la atención al respecto los artículos 9 y 12.

37. El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, tras definir las actividades económicas como «todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas», da un ejemplo al establecer que «en particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

38. Sin embargo, el concepto de «continuidad en el tiempo» empleado en el artículo 9 no puede ser entendido en el sentido de que excluye de la sujeción al IVA las actividades ejercidas con carácter ocasional.



39. Dicho concepto de continuidad en el tiempo, por lo demás, sólo lo emplea la Directiva del IVA en relación con un ejemplo específico de actividad económica, a saber, la explotación de un bien corporal o incorporeal, y no se aplica a la actividad en sí, sino a los ingresos obtenidos por dicha actividad en particular.

40. El artículo 12 de la Directiva del IVA<sup>8</sup> por su parte, permite (y, por tanto, no obliga) a los Estados miembros considerar sujetos pasivos «a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9», citando con carácter de mero ejemplo («en especial») la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan, y la entrega de un terreno edificable.

41. En la medida en que la República de Bulgaria no ha utilizado la facultad que concede el artículo 12 de la Directiva del IVA, se pueden dar dos interpretaciones a dicha disposición:

- si los Estados miembros no hacen uso de la facultad otorgada por el artículo 12, las operaciones relacionadas con las actividades mencionadas en el artículo 9 de la Directiva del IVA que se efectúen con carácter ocasional no estarán sujetas al IVA. Sin perjuicio de definir el carácter ocasional de una actividad económica, podría ser el caso de los servicios prestados por el Sr. Kostov;
- como el artículo 12 permite a los Estados miembros «considerar sujetos pasivos» a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el artículo 9 de la Directiva del IVA, ello sólo podrá afectar, por definición, a las personas que no sean ya sujetos pasivos del IVA. Dicha facultad ya existía en la Directiva 77/388/CE,<sup>9</sup> que establecía en su artículo 4, apartado 3, que los Estados miembros podían «considerar *también* como sujetos pasivos»<sup>10</sup> a quienes realicen de modo ocasional alguna operación relacionada con las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. Dichos textos no son aplicables al Sr. Kostov. Dado que ya es sujeto pasivo, no existe necesidad de emplear el artículo 12 para «considerarlo» como tal. Esta interpretación, a la que doy preferencia y que la Comisión defiende en sus observaciones escritas,<sup>11</sup> mientras las otras partes no hacen referencia al artículo 12, va en línea con el amplio ámbito de aplicación que el legislador comunitario ha querido dar al IVA y con otra toma de postura de la Comisión, con arreglo a la cual existe la presunción de que el sujeto pasivo del IVA lo es para todas sus actividades económicas, con la excepción de las que no pertenezcan a la esfera de sus actividades privadas, cosa que deberá determinar el propio sujeto pasivo.

42. También merece atención la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Citaré las sentencias Enkler, Słaby y otros y Rēdlihs.<sup>12</sup>

43. En el asunto Enkler, antes citado, la Sra. Enkler había solicitado su registro como sujeto pasivo del IVA, con el fin de poder deducir tal impuesto aplicado a la compra de un vehículo-camping, que ella había utilizado casi exclusivamente para fines privados, pues sólo lo había alquilado a terceros durante 18 días a lo largo de tres ejercicios fiscales y para un 15 % del total de kilómetros recorridos.

8 — A diferencia del artículo 9, apartado 2, de la Directiva IVA, que *obliga* a considerar sujeto pasivo a «toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad».

9 — Directiva 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 L 145, p. 1; EE 09/01. p. 54).

10 — El subrayado es mío.

11 — Véase Ben Terra y Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011) vol. 1, p. 373.

12 — Sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517); de 15 de septiembre de 2011, Słaby y otros (C-180/10 y C-181/10, Rec. p. I-8461), y de 19 de julio de 2012, Rēdlihs (C-263/11).

44. A primera vista la lectura del apartado 20 de la sentencia Enkler, antes citada (dictada estando vigente la Sexta Directiva, pero en base a textos que no han sido prácticamente modificados por la Directiva del IVA,<sup>13</sup> en todo caso en lo que se refiere al fondo), parece darnos una respuesta clara al señalar que «en primer lugar, procede destacar que de la comparación entre el apartado 2 del artículo 4 [actualmente artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA], con el artículo 4, apartado 3 [actualmente artículo 12 de la Directiva del IVA], de la Sexta Directiva resulta que el concepto de actividad económica que figura tanto en la primera como en la segunda frase del apartado 2 del artículo 4 no se refiere a las actividades ejercidas de modo ocasional».

45. No obstante, en el resto de la citada sentencia el Tribunal de Justicia no volvió a emplear el concepto de actividades ocasionales para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, aparte de que el litigio tenía por objeto más bien la diferencia entre la actividad ejercida como empresario y la actividad de orden exclusivamente privado (apartados 16, 17 y 18 de dicha sentencia).

46. En este contexto, es importante subrayar que el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre el carácter de «actividad económica», en el sentido de la Directiva del IVA, de las operaciones realizadas por la Sra. Enkler, al señalar, con el fin de resolver esta cuestión, que había que tener en cuenta diversos elementos, entre otros la naturaleza de los bienes de que se trate, el vínculo con las actividades económicas habituales, la duración de las actividades, la importancia de la clientela y el importe de los ingresos (apartados 24 a 29 de dicha sentencia).

47. En la sentencia Słaby y otros, antes citada, la cuestión controvertida era la eventual sujeción al IVA de la venta de un terreno agrícola adquirido con exención de IVA por quien gestiona una explotación agrícola, una vez recalificado como terreno edificable a raíz de una modificación urbanística.

48. Al analizar el supuesto en que el Estado miembro en cuestión (en este caso la República de Polonia) no había utilizado la facultad otorgada por el artículo 12 de la Directiva del IVA para someter al IVA a las personas que realicen una operación de modo ocasional, el Tribunal de Justicia volvió a examinar «el conjunto de las circunstancias»<sup>14</sup> del asunto, con el fin de calificar la venta del terreno en cuestión bien como un simple ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular, que actuaría entonces a título privado, bien como una actividad económica realizada por un sujeto pasivo, sin emplear más para ello el término de actividad «ocasional».

49. Más específicamente, el Tribunal de Justicia (apartados 37 y 38 de dicha sentencia) señala que el número y la magnitud de las ventas no son determinantes por sí solos. En este sentido, procede subrayar que en el asunto Słaby y otros, antes citado, se trataba de la venta de un único terreno, pero cuya calificación a efectos del IVA podrá variar según las circunstancias.

50. Así, en el apartado 50 de dicha sentencia el Tribunal de Justicia precisa que «una persona física que haya ejercido una actividad agrícola en un terreno adquirido con exención del IVA y recalificado como terreno edificable, a raíz de una modificación de los planes urbanísticos llevada a cabo por motivos independientes de su voluntad, no ha de ser considerada sujeto pasivo del IVA en el sentido de los artículos 9, apartado 1, y 12, apartado 1, de la Directiva del IVA cuando lleva a cabo la venta de dichos terrenos si estas ventas se inscriben en el marco de la gestión de su patrimonio privado».<sup>15</sup>

13 — Sentencia Rėdlihs, antes citada, apartado 23.

14 — Sentencia Słaby y otros, antes citada, apartado 38.

15 — *Ibidem*, apartado 50.



51. Por el contrario, según el Tribunal de Justicia,<sup>16</sup> las operaciones de que se trata pasarán a estar sujetas al IVA si se constata que la persona en cuestión realiza «gestiones activas de comercialización» de inmuebles recurriendo a «medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA».

52. En la sentencia Rēdlihs, antes citada, en el marco del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, el Tribunal de Justicia distinguió entre el supuesto en que un particular ha utilizado un bien de tal manera que su actividad deba ser calificada de «actividad económica», es decir, como regla general, cuando el bien en cuestión sea apropiado para una explotación exclusivamente económica, y el caso en que un bien, por su naturaleza, pueda ser utilizado con fines tanto económicos como privados.<sup>17</sup> Sin introducir en dicha distinción el concepto de actividad «ocasional», el Tribunal de Justicia declaró que cuando, en el segundo caso, el interesado realiza gestiones activas recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios, la actividad controvertida ha de calificarse de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1 de la Directiva del IVA.<sup>18</sup>

53. De lo anterior se desprende, como señala la Comisión, que la Directiva del IVA no prevé en materia de sujeción al impuesto excepción alguna para las actividades ocasionales realizadas por sujetos pasivos en la medida en que no pertenezcan al ámbito de sus actividades privadas o se lleven a cabo en el marco de la administración de su patrimonio privado.

54. La exclusión por principio de la sujeción al IVA de las actividades ocasionales realizadas por sujetos pasivos podría, además, poner en peligro los principios de neutralidad e igualdad de trato de las operaciones económicas, que exigen que todos los sujetos pasivos estén sometidos al IVA del mismo modo para las mismas actividades.<sup>19</sup> Por lo demás, según jurisprudencia reiterada, como he señalado en el punto 41 de las presentes conclusiones, la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que comprende todas las actividades económicas del productor, del comerciante o del prestador de servicios.<sup>20</sup>

55. Por consiguiente, las operaciones como las realizadas por el Sr. Kostov deberán estar sujetas al IVA.

## 2. Con carácter subsidiario

56. Con carácter subsidiario, si el Tribunal de Justicia declara que, en principio, las operaciones ocasionales realizadas tanto por personas no sujetas como por sujetos pasivos no constituyen hechos imposables a los efectos del IVA, salvo que se utilice el artículo 12, procederá identificar los criterios que deberá tomar en consideración el órgano jurisdiccional remitente para calificar de este modo las operaciones de que se trata.

16 — *Ibidem*, apartado 51.

17 — Véase la sentencia Rēdlihs, antes citada, apartados 34 y 35.

18 — *Ibidem*, apartado 36.

19 — Sin perjuicio de conocer las actividades económicas de las sociedades mandantes, de las que en todo caso se constata que han adquirido inmuebles con finalidad esencialmente industrial o comercial, sus actividades no deberían recibir un tratamiento distinto, desde el punto de vista de la Directiva IVA, en función de que sean realizadas en relación con profesionales o no profesionales del sector.

20 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 2010, Eulitz (C-473/08, Rec. p. I-907), apartado 24.

57. Habida cuenta de los criterios tomados en consideración en las sentencias Enkler, Słaby y otros y Rêdlihs, antes citadas, entiendo que en el presente asunto se deberían tomar en consideración los siguientes elementos:

- aun cuando el órgano jurisdiccional remitente entienda que las operaciones controvertidas en el litigio principal «se realizan sin guardar relación» con las actividades de ejecutor judicial privado del Sr. Kostov, procede en todo caso tener en cuenta, como han subrayado la demandada en el litigio principal y el Gobierno búlgaro, que no son del todo ajenas a la formación y a la cualificación profesional del interesado y a las relaciones de confianza que deben existir entre un operador económico y un mandatario encargado de llevar a cabo adquisiciones inmobiliarias;
- como en el asunto Słaby y otros, antes citado, no es decisivo el hecho de que sólo se trate de un contrato;
- procede tener en cuenta que las contrapartes del Sr. Kostov son sociedades, y los edificios comprados tienen probablemente un uso industrial o comercial y no carecen de importancia económica, al igual que la retribución del Sr. Kostov, que convendría comparar con el resto de sus ingresos profesionales (en este sentido, la Comisión señala en sus observaciones que los honorarios de 50.000 BGN pagados al Sr. Kostov corresponden a varios años de salario medio en Bulgaria).<sup>21</sup>
- el contrato objeto del litigio principal permitía al Sr. Kostov conservar su retribución con independencia del resultado de la licitación.

58. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional tomar en consideración los elementos pertinentes de los autos del procedimiento principal y realizar una valoración de conjunto con el fin de determinar si las actividades de que se trata tenían o no carácter ocasional.

## VI. Conclusión

59. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones planteadas por el Administrativen sad – Varna:

- Con carácter principal

Una persona física que está registrada a efectos del IVA por la actividad que ejerce como ejecutor judicial privado debe ser considerada sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y por tanto obligada a pagar el IVA en relación con una prestación de servicios que ha efectuado de forma ocasional, realizada sin guardar relación con sus actividades de ejecutor judicial privado.

- Con carácter subsidiario

Con el fin de decidir si una persona física registrada a efectos de IVA por la actividad que ejerce como ejecutor judicial privado puede verse exenta de la obligación de pagar el IVA por una prestación de servicios, puesto que ésta es ocasional y carece de relación con sus actividades habituales, el órgano jurisdiccional remitente deberá valorar el conjunto de los elementos del asunto de que se trata y, en particular, sin que ninguno de dichos elementos sea decisivo en sí mismo, los siguientes:

- la naturaleza y uso de los bienes objeto de las operaciones;

21 — Según el Instituto Nacional de Estadística de Bulgaria, el salario medio en Bulgaria en el tercer trimestre de 2012 era de 754 BGN (aproximadamente 385 euros).

- la relación de las operaciones con la profesión de la persona de que se trata y, si no se corresponden con las actividades específicas de ésta, su vínculo eventual con la formación y cualificación profesionales del interesado que puedan ser determinantes para crear las relaciones de confianza necesarias para llevar a cabo las operaciones de que se trata;
- la importancia y el tipo de clientela;
- el volumen de las ventas;
- las condiciones a las que están sujetas las retribuciones, así como el importe de éstas.