

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 13 de junio de 2013 (\*)

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículo 9, apartado 1 – Concepto de “sujeto pasivo” – Persona física – Prestación de servicios imponible – Prestación ocasional – Inexistencia de relación con una actividad profesional registrada y sujeta al IVA – Agente judicial independiente»

En el asunto C-62/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria), mediante resolución de 1 de febrero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de febrero de 2012, en el procedimiento entre

**Galin Kostov**

y

**Direktor na Direktsia «Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet (Ponente), E. Levits y J.-J. Kasel, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. S. Zlateva;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por la Sra. E. Petranova y el Sr. T. Ivanov, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.-H. Radu, en calidad de agente, asistido por las Sras. R.-I. Munteanu e I. Bara, asesoras;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. V. Savov, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de febrero de 2013;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del concepto de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al amparo del 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 (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Kostov y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Varna adscrito a la Administración central de la Agencia nacional de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), con respecto a una liquidación tributaria relativa a transacciones relacionadas con un contrato de mandato.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 A tenor del artículo 2 de la Directiva IVA:

«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;

[...]

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 IVA establece 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 incorporeal 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 adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.»

5 La Directiva IVA dispone en su artículo 12, apartado 1:

«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 dicha Directiva dispone:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]»

### *Derecho búlgaro*

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

8 Según el artículo 2 del ZDDS:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso;

[...]»

9 Con arreglo al artículo 3 del ZDDS:

«(1) Se considerará sujeto pasivo toda persona que realice una actividad económica independiente, cualesquiera que sean su objetivo o sus resultados.

(2) Actividad económica independiente es la actividad de los fabricantes, comerciantes y prestadores de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas, y el ejercicio de profesiones liberales, incluidas las profesiones de agente judicial privado y de notario. Constituye igualmente actividad económica independiente toda actividad remunerada realizada de forma sistemática o a título profesional, incluida la explotación de un patrimonio material o inmaterial con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. [...]»

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

11 Según el artículo 8 del ZDDS, un servicio en el sentido de dicha Ley es todo lo que tenga un valor y sea distinto de un bien, dinero de curso legal o monedas extranjeras que se empleen como medios de pago.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

12 El Sr. Kostov ejerce en Bulgaria la profesión de agente judicial privado con carácter

independiente. Está registrado a efectos del IVA con arreglo al artículo 96, apartado 1, del ZDDS.

13 El 13 de noviembre de 2008, el Sr. Kostov celebró con Bon Marin AD (en lo sucesivo, «Bon Marin») un contrato de mandato (en lo sucesivo, «contrato»). En virtud de dicho contrato el Sr. Kostov se comprometió, en calidad de mandatario de Bon Marin, a presentar ofertas en el marco de tres procedimientos de subasta de tres inmuebles parcialmente edificados, de propiedad privada del Estado, administrados por el Ministerio de Defensa y que abarcan una superficie aproximada de 40.000 m<sup>2</sup>. También se comprometió, para el caso de que le fueran adjudicados los inmuebles, a transmitir a Bon Marin el derecho de propiedad sobre los mismos.

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

15 Dicha retribución fue pagada el mismo día en que se otorgó el contrato, que, por otra parte, establecía que el Sr. Kostov conservaría dicha retribución incluso si las ofertas no tenían éxito.

16 En mayo de 2009, el Sr. Kostov obtuvo del Estado los títulos de propiedad sobre los inmuebles a que se refiere el contrato.

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

18 El litigio en materia de IVA surgió a raíz de una liquidación rectificativa de la inspección tributaria competente para la ciudad de Varna. Con arreglo a dicha liquidación, el Sr. Kostov había percibido su retribución de 50.000 BGN a cambio de una prestación de servicios sujeta al impuesto en el sentido del artículo 12 del ZDDS, que había realizado en calidad de sujeto pasivo del IVA, por lo que debía abonar este impuesto sobre dicho importe.

19 A raíz de un recurso administrativo, la liquidación rectificativa fue confirmada por el Direktor.

20 El Sr. Kostov interpuso un recurso contra dicha decisión del Direktor, en el que alegó que su prestación de servicios se había realizado de forma incidental y que no guardaba ninguna relación con la actividad económica independiente que ejerce como agente judicial privado, única actividad por la que está registrado como sujeto pasivo del IVA.

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

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

### **Sobre la cuestión prejudicial**

22 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional pide esencialmente que se dilucide si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo del IVA por sus actividades como agente judicial independiente debe considerarse «sujeto pasivo» respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de manera ocasional.

### *Observación preliminar*

23 Para responder a esta cuestión, procede señalar en primer lugar que, mientras que tanto el órgano jurisdiccional remitente como el Direktor y los Gobiernos búlgaro y rumano basan su razonamiento en un contrato de mandato y en una prestación de servicios por parte del mandatario, la Comisión Europea considera que, en el asunto principal, se trata de un contrato de comisión en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva IVA y que, en consecuencia, el presente asunto versa sobre una entrega de bienes.

24 A este respecto debe recordarse 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.

25 En efecto, al Tribunal de Justicia le incumbe, en el marco del reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales comunitarios y nacionales, tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inserta la cuestión prejudicial, tal como lo define la resolución de remisión (véanse las sentencias 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).

26 En tales circunstancias, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente, en su resolución de remisión, calificó el contrato como «contrato de mandato». En consecuencia, las consideraciones que siguen presuponen la existencia de un contrato de mandato y, por tanto, la prestación de servicios.

### *Sobre el fondo*

27 En primer lugar, debe recordarse que, en virtud del artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, «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». Por otra parte, según el párrafo segundo de dicha disposición, se considerarán actividades económicas, en esencia, «todas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios.

28 En segundo lugar, si bien es cierto que de una lectura *a contrario* del artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA puede resultar que una persona que efectúa únicamente de modo ocasional una operación generalmente realizada por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios no debe considerarse, en principio, un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva, de la referida disposición no se desprende sin embargo necesariamente que un sujeto pasivo, que actúa en un determinado sector de actividad, que efectúa con carácter ocasional una operación propia de otro sector de actividad no esté obligado al pago del IVA sobre tal operación.

29 Al contrario, procede recordar, como se desprende del considerando 5 de la Directiva IVA, que «un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible». Además, el considerando 13 de dicha Directiva subraya que «el concepto de sujeto pasivo debe precisarse en el sentido de que permita a los Estados miembros incluir en él a las personas que efectúen operaciones ocasionales».

30 En dichas circunstancias, debe interpretarse el artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que únicamente se refiere a las personas que no están ya sujetas al IVA por sus actividades económicas principales. Por el contrario, por lo que respecta a un sujeto pasivo del IVA como el Sr. Kostov, no se ajustaría, en particular, al objetivo de una percepción simple y lo

más general posible del IVA, interpretar el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA en el sentido de que el concepto de «actividad económica» que figura en dicha disposición no abarca una actividad que, pese a ser ejercida únicamente con carácter ocasional, está comprendida en la definición general de dicho concepto que figura en la primera frase de la citada disposición, y la desarrolla un sujeto pasivo que ejerce también, de modo permanente, otra actividad económica en el sentido de la Directiva IVA.

31 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA por sus actividades de agente judicial independiente debe considerarse «sujeto pasivo» respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de modo ocasional, siempre que tal actividad constituya una actividad en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

### **Costas**

32 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

**El 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, debe interpretarse en el sentido de que una persona física que ya es sujeto pasivo del IVA por sus actividades de agente judicial independiente debe considerarse «sujeto pasivo» respecto de cualquier otra actividad económica ejercida de modo ocasional, siempre que tal actividad constituya una actividad en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.