

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)**

de 9 de julio de 2015 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1 — Sujeción — Transacciones inmobiliarias — Venta de terrenos adscritos al patrimonio privado de una persona física que ejerce la profesión de empresario autónomo — Sujeto pasivo que actúe como tal»

En el asunto C-331/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE por el Vrhovno sodišče (Eslovenia) mediante resolución de 12 de junio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de julio de 2014, en el procedimiento entre

**Petar Kezič, s.p., Trgovina Prizma**

y

**Republika Slovenija,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Petar Kezič, s.p., Trgovina Prizma, por la Sra. B. Ozimek, odvetnica;
- en nombre del Gobierno esloveno, por la Sra. A. Grum, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y B. Rous Demiri, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezi?, persona física que ejerce la profesión de empresario autónomo bajo el nombre de «Trgovina Prizma») y la Republika Slovenija, representada por el Ministrstvo za finance (Ministerio de Hacienda), relativo a la sujeción de la venta de terrenos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4 A tenor del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva:

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

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

### *Derecho esloveno*

5 La Sexta Directiva fue transpuesta al Derecho esloveno mediante la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, p. 8433), cuyo artículo 3, apartado 1, establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de la República de Eslovenia por un sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad económica.

6 Según el artículo 27 de dicha Ley, la transmisión de bienes inmuebles estará exenta del IVA, con excepción de la primera cesión del derecho de propiedad o del derecho de disposición sobre edificaciones de nueva construcción.

## **Litigio principal y cuestión prejudicial**

7 El Sr. Kezi? está registrado desde el año 1995 como empresario autónomo que ejerce su profesión en condición de persona física bajo el nombre comercial de «Trgovina Prizma».

8 De la resolución de remisión se desprende que, entre los años 1998 y 2002, el Sr. Kezi? procedió a la adquisición de siete parcelas de terreno, no en su condición de empresario autónomo, sino a título privado. Adquirió dos de esas parcelas de una persona física durante los años 1998 y 2000, y las otras cinco de una sociedad mercantil durante los años 2001 y 2002. El

Sr. Kezi? no tuvo que pagar IVA por ninguna de estas adquisiciones.

9 Entre los años 2001 y 2003, el Sr. Kezi? obtuvo las autorizaciones administrativas necesarias para la construcción de un centro comercial sobre las referidas siete parcelas. Seguidamente, promovió la construcción en su condición de empresario autónomo, iniciándose las obras en mayo de 2003.

10 En junio de 2003, el Sr. Kezi? afectó las cinco parcelas adquiridas en último lugar al patrimonio de su empresa, asignándoles el valor determinado por un perito judicial. En cambio, conservó las otras dos parcelas en su patrimonio privado (en lo sucesivo, «terrenos controvertidos»).

11 En el año 2004, el Sr. Kezi? vendió a dos sociedades mercantiles el centro comercial y las siete parcelas de terreno sobre las que éste se había construido. De este modo vendió, por un lado, en condición de empresario autónomo y repercutiendo IVA a los adquirentes, las cinco parcelas y la parte del centro comercial construida sobre éstas y, por otro lado, en condición de persona física privada y sin repercutir IVA, los terrenos controvertidos y la parte del centro comercial construida sobre éstos.

12 Mediante resolución de 26 de octubre de 2004, la autoridad tributaria competente requirió al Sr. Kezi? para que pagara el IVA correspondiente a la venta de los terrenos controvertidos, al considerar que ésta formaba parte de la actividad económica ejercida por el Sr. Kezi? en su condición de empresario autónomo.

13 El 18 de julio de 2007, el Ministerio de Hacienda desestimó por infundado el recurso interpuesto por el Sr. Kezi? contra la citada resolución.

14 El Upravno sodiš?e (Tribunal de lo contencioso-administrativo) confirmó dicha resolución y, mediante sentencia de 25 de mayo de 2011, el Vrhovno sodiš?e (Tribunal Supremo) desestimó el recurso de casación presentado por el Sr. Kezi?. Sin embargo, esta última sentencia fue anulada por el Ustavno sodiš?e (Tribunal Constitucional), el cual, mediante resolución de 21 de noviembre de 2013, devolvió el asunto al Vrhovno sodiš?e para que dicte nueva sentencia.

15 El órgano jurisdiccional remitente considera que la resolución del litigio del que conoce requiere determinar en qué circunstancias permite la Sexta Directiva a un sujeto pasivo excluir del sistema del IVA los bienes utilizados en el ejercicio de su actividad económica.

16 En este contexto, el Vrhovno sodiš?e ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse lo dispuesto en los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que, en las circunstancias del caso de autos —en las que una persona adquiere unos terrenos en calidad de persona física, sin soportar IVA alguno a este respecto, posteriormente construye sobre dichos terrenos, como empresario autónomo, un centro comercial y contabiliza en el inmovilizado de su empresa, con arreglo a las normas nacionales de contabilidad, sólo una parte de los terrenos sobre los que construye el centro comercial, para después vender dicho centro junto con todos los terrenos a quien encargó la obra construida—, ha de considerarse que dicha persona, por no contabilizar los terrenos en el inmovilizado de su empresa, no los incluye en el sistema del IVA y por tanto, con ocasión de la venta de tales terrenos, no es un sujeto pasivo obligado a repercutir IVA y a ingresar después el IVA repercutido?»

## Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente plantea, en esencia, si los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA.

18 Del tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que, para que una operación pueda estar sujeta al IVA, el sujeto pasivo tiene que actuar «como tal». En cambio, un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo y esa operación no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18, y Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, apartado 24).

19 Procede recordar igualmente que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «sujeto pasivo» está vinculado al de «actividad económica», y este último concepto comprende, con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia S?aby y otros, C?180/10 y C?181/10, EU:C:2011:589, apartados 43 y 44).

20 Por otro lado, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véase la sentencia Charles y Charles?Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, apartado 23). De este modo, dicho bien puede excluirse del sistema del IVA aunque se utilice parcialmente a efectos de la actividad económica del sujeto pasivo, el cual, no obstante, se verá privado en este caso del derecho a deducción (véase la sentencia Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, apartado 27).

21 Además, el sujeto pasivo que vende un bien de este tipo, habiendo optado por reservarlo en parte para su uso privado, no actúa como tal por lo que se refiere a la venta de dicha parte (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, apartado 24). Ahora bien, es preciso que el sujeto pasivo manifieste, durante todo el período en que posea el bien de que se trate, la intención de mantener una parte de éste en su patrimonio privado (sentencia Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, apartado 21).

22 Sin embargo, de la jurisprudencia citada no cabe deducir que la venta de un terreno por un sujeto pasivo no esté sujeta al IVA por el mero hecho de que el sujeto pasivo haya afectado el terreno a su patrimonio privado. En efecto, dado que las operaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo están, en principio, sujetas al IVA siempre y cuando el sujeto pasivo actúe como tal, es preciso que, además de la afección al patrimonio privado, el sujeto pasivo en cuestión no realice tal venta en el ámbito del ejercicio de su actividad económica, sino en el de la gestión y administración de su patrimonio privado.

23 A este respecto, es cierto que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su

titular no puede considerarse, por sí solo, constitutivo de una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia S?aby y otros, C?180/10 y C?181/10, EU:C:2011:589, apartado 36). Por otro lado, desde este punto de vista, no es determinante la circunstancia de que el sujeto pasivo haya adquirido el bien enajenado con fondos personales.

24 En cambio, en relación con la venta de un terreno edificable, el Tribunal de Justicia ha declarado que constituye un criterio de apreciación pertinente el hecho de que el interesado haya realizado 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 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, tales como, en particular, la realización de obras de urbanización en dichos terrenos y el empleo de medios de comercialización habituales (véase, en este sentido, la sentencia S?aby y otros, C?180/10 y C?181/10, EU:C:2011:589, apartados 39 y 40). En efecto, estas iniciativas no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que, en tal supuesto, la venta de un terreno edificable constituya el mero ejercicio del derecho de propiedad por su titular (véase, en este sentido, la sentencia S?aby y otros, C?180/10 y C?181/10, EU:C:2011:589, apartado 41).

25 En lo relativo a las circunstancias expuestas por el órgano jurisdiccional remitente y concretamente al hecho de que, en primer lugar, el Sr. Kezi? adquirió las siete parcelas de terreno dentro de un lapso de tiempo relativamente breve, comprendido entre los años 1998 y 2002, en segundo lugar, que dichas parcelas eran, en su conjunto, condición necesaria para la construcción de un centro comercial a partir de mayo de 2003 y, en tercer lugar, que el Sr. Kezi? realizó en los terrenos controvertidos obras de rehabilitación por más de 48 000 euros, procede señalar que dichas circunstancias muestran que la venta de los terrenos controvertidos no constituye un mero ejercicio del derecho de propiedad por parte del Sr. Kezi?, sino que en realidad forma parte de su actividad económica como empresario.

26 Debe añadirse que del expediente sometido al Tribunal de Justicia no se desprende ningún motivo para considerar que la venta de los terrenos controvertidos constituya un acto de administración del patrimonio privado que, como tal, deba diferenciarse de la venta de las demás parcelas de terreno sobre las que el Sr. Kezi? promovió la construcción de un centro comercial en el marco de su actividad económica como empresario.

27 Dadas las circunstancias, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse que el Sr. Kezi? actuó como sujeto pasivo del IVA al proceder a la venta de los terrenos controvertidos, de manera que dicha operación debería haberse sometido a ese impuesto.

28 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al IVA dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.

**Costas**

29 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 al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**Los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 1, 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, deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo adquiere parcelas de terreno, afectando algunas de ellas a su patrimonio privado y otras al de su empresa, y promueve, en su condición de sujeto pasivo, la construcción de un centro comercial sobre el conjunto de las parcelas, para después vender dicho centro junto con las parcelas sobre las que éste se ha construido, la venta de las parcelas afectas al patrimonio privado del sujeto pasivo está sujeta al impuesto sobre el valor añadido dado que, al realizar dicha operación, el sujeto pasivo actúa como tal.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: esloveno.