



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 19 de diciembre de 2012\*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 63, 65, 73 y 80 — Constitución de un derecho de superficie por personas físicas a favor de una sociedad como contraprestación de servicios de construcción prestados por esta sociedad a dichas personas físicas — Contrato de trueque — IVA sobre los servicios de construcción — Devengo — Exigibilidad — Pago anticipado de la totalidad de la contraprestación — Pago a cuenta — Base imponible de una operación en caso de que la contraprestación consista en bienes o servicios — Efecto directo»

En el asunto C-549/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 27 de octubre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2011, en el procedimiento entre

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

y

**Orfey Bulgaria EOOD,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. C. Toader, en funciones de Presidente de la Sala Octava, y la Sra. A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. I. Andonova, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. E. Petranova, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. V. Savov, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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 63, 65, 73 y 80 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 se presentó en el marco de un litigio entre el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones», de la ciudad de Burgas, de la administración central de la Agencia de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor») y Orfey Balkaria EOOD (en lo sucesivo, «Orfey») sobre una liquidación complementaria que sometía a Orfey al pago de una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 62 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«Se considerarán:

- 1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- 2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

- 4 El artículo 63 de la Directiva IVA establece:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

- 5 El artículo 65 de la Directiva IVA dispone:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

- 6 El artículo 73 de la Directiva IVA:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

- 7 El artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA establece que, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos que enumera.
- 8 El artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA establece lo siguiente:
- «En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

#### *Derecho búlgaro*

- 9 En su versión aplicable en el procedimiento principal, la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, de 4 de agosto de 2006, y DV n° 113, de 28 de diciembre de 2007; en lo sucesivo, «ZDDS») establece en su artículo 25:
- «1) A los efectos de esta Ley, se entiende por devengo del IVA: la entrega de bienes o servicios efectuada por un sujeto pasivo en el sentido de esta Ley [...].
- 2) El devengo del impuesto se producirá en la fecha en que se transmita la propiedad sobre el bien o se preste el servicio.
- [...]
- 6) Si antes de la producción del devengo del impuesto conforme a los apartados 2, 3 o 4 se efectúa un pago anticipado total o parcial por una entrega de bienes o una prestación de servicios, el impuesto se hará exigible en la fecha de recepción del pago (de conformidad con el importe cobrado), a menos que el pago percibido se efectúe en relación con una entrega intracomunitaria. En estos casos se supondrá que el impuesto está comprendido en el importe del pago.»
- 10 El artículo 26, apartados 2 y 7, de la ZDDS dispone:
- «2) La base imponible incluye todo lo que constituya la contraprestación obtenida o que vaya a obtener quien entrega el bien o presta el servicio del adquirente, o de un tercero, expresada en BGN y céntimos, sin el impuesto en el sentido de la presente Ley [...]
- [...]
- 7) Si la remuneración se compone en todo o en parte de bienes o servicios (si el pago se efectúa en todo o en parte en bienes o servicios), la base imponible estará constituida por el valor normal del bien entregado o del servicio prestado, calculado en el momento en que el impuesto se haya hecho exigible.»
- 11 El artículo 45 de la ZDDS establece:
- «1) Constituye una operación exenta la transmisión del derecho de propiedad sobre un bien inmueble, la constitución o la transmisión de derechos reales limitados sobre un terreno, así como su sometimiento al derecho de superficie o su arrendamiento.

2) La constitución o transmisión del derecho de superficie tendrá, hasta el momento de la terminación de la obra gruesa del edificio respecto al que se haya constituido o transmitido el derecho de superficie, la consideración de entrega exenta conforme al apartado 1. No quedan comprendidos en el derecho de superficie los trabajos de montaje e instalación que se realicen.»

12 La ZDDS establece en su artículo 130:

«1) En el caso de las operaciones cuya contraprestación esté constituida en todo o en parte por bienes o servicios, se considerará que existen dos operaciones sinalagmáticas, de manera que cada uno de los contratantes tiene la consideración de vendedor de lo que entrega y de comprador de lo que recibe.

2) El impuesto se devenga, respecto a las dos operaciones mencionadas en el apartado 1, en el momento del devengo del impuesto de la primera de las dos operaciones.»

13 La Ley de la propiedad (Zakon za sobstvenostta, DV n° 92, de 16 de noviembre de 1951), en su versión aplicable a los hechos de autos (en lo sucesivo, «ZZS»), dispone en su artículo 63, apartado 1:

«El propietario podrá conceder a otra persona el derecho de construir un edificio sobre su bien inmueble, de forma que esta persona se convierta en propietaria de la construcción.»

14 En el artículo 67, apartado 1, de la ZZS establece:

«El derecho a construir un edificio sobre el bien inmueble de un tercero (artículo 63, apartado 1) prescribirá en beneficio del propietario del bien inmueble si no se ejerce dentro de un plazo de cinco años.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

15 Mediante escritura pública de 3 de abril de 2008, cuatro personas físicas (en lo sucesivo, «propietarios del terreno») constituyeron un derecho de superficie a favor de Orfey, en virtud del cual se confirió a ésta el derecho a construir un edificio sobre el terreno propiedad de los primeros y a convertirse en propietaria exclusiva de algunos de los bienes inmuebles construidos por ella. Como contraprestación de este derecho de superficie, Orfey se comprometía a proyectar dicho edificio, a construirlo en su totalidad exclusivamente a expensas propias y a entregar «llave en mano» a los propietarios del terreno alguno de los inmuebles que se encontraban en dicho edificio sin que éstos tuvieran que realizar ningún pago adicional, conservando y constituyendo mutuamente sobre dichos bienes un derecho de superficie. Orfey se comprometía a concluir la construcción del edificio y a obtener la autorización de gestionarlo en un plazo de 21 meses contados a partir de la fecha de inicio de las obras.

16 El 5 de abril de 2008, Orfey emitió a cargo de los propietarios del terreno facturas relativas a la operación de «derecho de superficie constituido en virtud de escritura pública». Estas cuatro facturas ascendían en total a 302.721,36 BGN, más 60 544,27 BGN en concepto de IVA.

17 En una inspección tributaria se comprobó que la base imponible de la operación se había determinado en función del valor fiscal de derecho de superficie según la escritura pública, es decir, 684.000 BGN, y no en función del valor normal de los bienes inmuebles que debían entregarse a los propietarios del terreno. También se comprobó que Orfey no había mencionado dichas facturas en su libro de ventas respecto al ejercicio fiscal correspondiente, en concreto, el mes de abril de 2008, ni respecto al ejercicio siguiente, el mes de mayo de 2008, y que tampoco había tenido en cuenta estas facturas en las correspondientes declaraciones del IVA.

- 18 El 28 de abril de 2009 la Agencia nacional de recaudación remitió a Orfey una liquidación complementaria correspondiente al mes de abril de 2008, aunque en esa fecha aún no había concluido la construcción del edificio ni se había comenzado a gestionar dicho edificio. Consideró que Orfey prestaba servicios de construcción y que, en virtud del artículo 130 de la ZDDS, el devengo del IVA sobre esta operación se había producido en la fecha de constitución del derecho de superficie. Sobre la base del informe pericial elaborado en el marco de la inspección tributaria se consideró que el valor normal del derecho de superficie constituido equivalía al valor de los servicios de construcción del edificio por parte de Orfey, que ascendía a 1.984.130 BGN. Consiguientemente, dicha liquidación fijó el IVA adeudado sobre la operación en 396.826 BGN, más intereses.
- 19 Orfey presentó una reclamación contra dicha liquidación complementaria ante el Direktor. A raíz de que dicha reclamación fue desestimada mediante resolución de 6 de julio de 2009, Orfey interpuso un recurso contencioso administrativo contra la mencionada liquidación ante el Administrativen sad – Burgas (tribunal de lo contencioso administrativo de Burgas). Mediante sentencia de 30 de abril de 2010, este tribunal estimó el recurso de Orfey y anuló la liquidación complementaria. El Direktor interpuso entonces recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 20 Ante este órgano jurisdiccional el Direktor alega esencialmente que la normativa nacional es conforme con la Directiva IVA. Orfey afirma, por su parte, que ha perdido su derecho de superficie porque el edificio no se construyó en el plazo convenido.
- 21 El tribunal remitente indica que, para dirimir el litigio que se le ha sometido, ha de determinar, en primer lugar, el momento en el que se produce el devengo de IVA por los servicios de construcción prestados por Orfey. A este respecto señala, por una parte, que, en su opinión, el devengo del IVA correspondiente a la constitución del derecho de superficie se produjo en la fecha de otorgamiento de la escritura pública, fecha en la que sin embargo, dicha operación estaba exenta. Por otra parte, manifiesta sus dudas respecto a la compatibilidad con la Directiva IVA del artículo 130, apartado 2, de la ZDDS, conforme al cual el momento del devengo es anterior a la realización de la operación.
- 22 Añade que, si resultara que esta disposición de la ZDDS es conforme con la Directiva IVA, debería, a continuación, apreciar si la determinación de la base imponible de los servicios de construcción se realizó conforme a Derecho. A este respecto, se pregunta sobre la compatibilidad con el artículo 73 de la Directiva IVA del artículo 26, apartado 7, de la ZDDS, conforme al cual en el presente asunto habría que atenerse al valor normal de los servicios de construcción que les asignó el perito.
- 23 Por último el tribunal remitente se pregunta si el derecho de superficie de que se trata puede tener la consideración de un pago anticipado a cuenta de futuros servicios de construcción a cargo de Orfey, tomando en consideración que este derecho de superficie constituye la totalidad de la contraprestación obtenida por Orfey por estos servicios y que una interpretación estricta del artículo 65 de la Directiva IVA exige que el pago anticipado se realice en efectivo. A este respecto indica que, en virtud del artículo 67, apartado 1, de la ZZS, el derecho de superficie conferido a Orfey puede extinguirse si se invoca expresamente la prescripción extintiva prevista en esta disposición.
- 24 En tales circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 63 de la Directiva [IVA] en el sentido de que no permite una excepción en virtud de la cual el devengo del impuesto que grava la ejecución de obras de construcción de determinados elementos de un edificio se produce antes del momento de la ejecución efectiva de las obras y el devengo del impuesto se vincula al momento en que se produce el devengo por la operación que ha de llevarse a cabo a cambio, que consiste en la constitución de un derecho de superficie sobre otros elementos de dicho edificio, que también constituye la contraprestación por los servicios de construcción?

- 2) ¿Es compatible con los artículos 73 y 80 de la Directiva [IVA] una disposición nacional que establece que, cuando la contraprestación consiste, en todo o en parte, en una entrega de bienes o en una prestación de servicios, la base imponible de la operación está constituida por el valor normal del bien entregado o del servicio prestado?
- 3) ¿Debe interpretarse el artículo 65 de la Directiva [IVA] en el sentido de que se opone a que el IVA sea exigible en función del valor del pago anticipado a cuenta si el pago no se efectúa en dinero, o bien debe interpretarse esta disposición en un sentido amplio y considerarse que también en estos supuestos se hace exigible el IVA y el impuesto debe recaudarse por el importe del contravalor económico de la operación que ha de efectuarse a cambio?
- 4) En el caso de que la respuesta a la tercera cuestión sea la segunda alternativa expuesta, y en vista de las circunstancias del caso de autos, ¿puede tener la consideración de pago anticipado a cuenta, en el sentido del artículo 65 de la Directiva [IVA], el derecho de superficie constituido en el presente asunto?
- 5) ¿Tienen efecto directo los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva [IVA]?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre las cuestiones primera, tercera y cuarta*

- 25 Mediante sus cuestiones primera, tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si deben interpretarse los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA en el sentido de que, cuando se constituye un derecho de superficie a favor de una sociedad para la edificación de un edificio como contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en dicho edificio y que la citada sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que han constituido ese derecho de superficie, tales artículos se oponen a que el IVA sobre dichos servicios de construcción sea exigible desde el momento en que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe la prestación de servicios.
- 26 El Direktor, el Gobierno búlgaro y la Comisión Europea afirman esencialmente que esta cuestión debe responderse negativamente. El Direktor y el Gobierno búlgaro opinan, en particular, que el concepto de «pagos anticipados a cuenta» que figura en el artículo 65 de la Directiva IVA no puede limitarse únicamente a los pagos en efectivo y que, para aplicar esta disposición, basta que el valor del pago efectuado pueda ser evaluado.
- 27 A este respecto debe recordarse que el artículo 63 de la Directiva IVA establece que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. El artículo 65 de la misma Directiva, conforme al cual, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la norma enunciada en el artículo 63 y, como tal, debe ser objeto de una interpretación estricta (sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, Rec. p. I-1685, apartado 45).
- 28 Así, para que el IVA pueda ser exigible sin que se haya producido todavía la entrega del bien o la prestación del servicio, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (sentencias BUPA Hospitals y

Goldsborough Developments, antes citada, apartado 48, y de 3 de mayo de 2012, Lebara, C-520/10, apartado 26). Por tanto, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados (sentencias BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, antes citada, apartado 50, y de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rec. p. I-13179, apartado 31).

- 29 Por consiguiente, no cabe excluir que, en aplicación del artículo 65 de la Directiva IVA, el impuesto adeudado sobre servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye a favor de la sociedad que debe prestar dichos servicios el derecho de superficie, que constituye la totalidad de la contraprestación por estos servicios, puesto que, en ese momento, ya se conocen todos los elementos pertinentes de esta futura prestación de servicios y, por tanto, los servicios de que se trata están identificados con precisión.
- 30 El tribunal remitente se pregunta, no obstante, sobre la posibilidad de aplicar dicha disposición cuando la cantidad pagada a cuenta consiste en un pago en especie.
- 31 A este respecto procede señalar que, efectivamente es cierto, como indica, entre otros, la Comisión, que el tenor del artículo 65 de la Directiva IVA parece sugerir, en particular, en sus versiones búlgara y francesa, que dicha disposición sólo se refiere a los pagos a cuenta consistentes en una cantidad en efectivo.
- 32 Sin embargo, según jurisprudencia reiterada, una norma de Derecho comunitario derivado debe interpretarse, en la medida de lo posible, de la manera que mejor se adecue a las disposiciones de los Tratados y a los principios generales del Derecho de la Unión (sentencias de 21 de marzo de 1991, Rauh, C-314/89, Rec. p. I-1647, apartado 17, y de 10 de julio de 2008, Bertelsmann y Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Rec. p. I-4951, apartado 174 y jurisprudencia citada).
- 33 Es, asimismo, jurisprudencia reiterada que el principio general de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es una expresión particular a nivel de Derecho de la Unión derivado y en el sector particular de la fiscalidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartados 49 y 51, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 44).
- 34 Así, el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA, se opone, por una parte, a que mercancías o prestaciones de servicios similares que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA y, por otra parte, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 67 y jurisprudencia citada).
- 35 Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación deba pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación sea dineraria, son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartados 23 y 25).
- 36 De ello se desprende que se conculcaría el principio de igualdad de trato si la aplicación del artículo 65 de la Directiva IVA dependiera de la forma que reviste la contraprestación obtenida por el sujeto pasivo. Por tanto, dicho principio obliga a interpretar el citado artículo 65 en el sentido de que también se aplica cuando el pago a cuenta se realiza en especie, siempre que se cumplan los requisitos mencionados en el artículo 28 de la presente sentencia. Sin embargo es necesario que el valor de tal pago a cuenta pueda expresarse en dinero. En efecto, si, según reiterada jurisprudencia, la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir

su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva IVA si existe una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios es a condición de que el valor de esta última pueda expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec. p. I-5163, apartado 17 y jurisprudencia citada).

- 37 La circunstancia de que la constitución del derecho de superficie controvertido en el procedimiento principal represente la contraprestación total, y no solo parcial, de los servicios de construcción a los que se comprometió Orfey no puede poner en entredicho tal interpretación. Por una parte, dicho artículo 65 establece que el impuesto es exigible «en las cuantías efectivamente cobradas». Por tanto, el tenor de esta disposición no se opone a que las cuantías efectivamente cobradas correspondan a la totalidad de la contraprestación por la prestación de servicios sobre la que es exigible el IVA. Por otra parte, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, COM(73) 950 final, de 20 de junio de 1973 (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento nº 11/1973, p. 13), actualmente sustituida por la Directiva IVA, la Comisión señalaba que, «cuando se cobran los anticipos [...], el cobro de estos anticipos hace que el impuesto sea exigible dado que las partes contratantes anuncian así su intención de sacar por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con el devengo» (sentencia BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, antes citada, apartado 49). Pues bien, eso mismo sucede cuando el pago anticipado asciende a la totalidad de la contraprestación convenida.
- 38 En este marco, el tribunal remitente se pregunta asimismo por la relevancia, a efectos de la interpretación de los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA, de que el derecho de superficie constituido a favor de Orfey pueda extinguirse. A este respecto baste señalar que dicho tribunal indica que el derecho de superficie controvertido sólo puede extinguirse si se invoca expresamente la prescripción extintiva prevista en el artículo 67, apartado 1, de la ZZS. Por consiguiente, procede considerar que esta posibilidad constituye una mera condición resolutoria en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA. Por tanto, como señalan acertadamente el Gobierno búlgaro y la Comisión, la circunstancia de que tal condición pueda ejercerse eventualmente en el futuro no puede poner en entredicho el hecho de que la operación se realizó en el momento de la constitución del derecho de superficie puesto que, en ese momento, como se ha indicado en el apartado 29 de la presente sentencia, todos los elementos pertinentes de la futura prestación de servicios ya se conocen y, por tanto y en particular, los servicios de que se trata están identificados con precisión. Por consiguiente, tal eventualidad no produce ningún efecto sobre dicha interpretación.
- 39 Por último, para determinar si se cumplen los requisitos de exigibilidad del IVA adeudado sobre tal prestación futura de servicios, debe señalarse que importa poco si la contraprestación de esta futura prestación de servicios constituye por sí misma una operación sometida al IVA. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia evocada en los apartados 28 y 36 de la presente sentencia, para que el IVA adeudado sobre tal prestación de servicios futura sea exigible en circunstancias como las del procedimiento principal, basta que ya se conozcan todos los elementos pertinentes de esta futura prestación de servicios y que el valor de su contraprestación pueda expresarse en dinero.
- 40 De todo lo anterior se desprende que procede responder a las cuestiones primera, tercera y cuarta que, en circunstancias como las del asunto principal, cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que constituyeron dicho derecho de superficie, los artículos 63 y 65 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de

dicha prestación de servicios futura son ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumben comprobar al tribunal remitente.

*Sobre la segunda cuestión*

- 41 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si procede interpretar los artículos 73 y 80 de la Directiva IVA en el sentido de que se oponen a una norma nacional, como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación consiste totalmente en bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal del bien entregado o del servicio prestado.
- 42 El Gobierno búlgaro indica, en particular, que la contraprestación debe evaluarse teniendo en cuenta los mecanismos de mercado y que recurrir al valor normal es lo único que permite garantizar la igualdad de trato entre los operadores económicos que paguen en especie y los que paguen en dinero.
- 43 La Comisión considera, por el contrario, que, cuando la operación gravada se efectúa como contraprestación de bienes entregados o de servicios prestados por anticipado, el IVA adeudado sobre dicha operación debe calcularse sobre la base del valor en dinero de los bienes entregados o de los servicios prestados en contraprestación de dicha operación.
- 44 Es jurisprudencia reiterada que la base imponible por la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas a título oneroso está constituida por la contraprestación realmente percibida a este efecto por el sujeto pasivo. Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además, dicha contraprestación debe poder expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rec. p. I-7505, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 45 Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de la prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (sentencia de 2 de junio de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, apartado 19).
- 46 Por otra parte, procede recordar que el artículo 80. apartado 1, de la Directiva IVA establece que, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros pueden tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos que enumera.
- 47 Pues bien, los requisitos de aplicación establecidos en dicha disposición son exhaustivos y, por tanto, una normativa nacional no puede determinar, apoyándose en esa disposición, que la base imponible es el valor normal de mercado en casos no comprendidos entre los contemplados en ella (sentencia de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, C-621/10 y C-129/11, apartado 51).
- 48 En el caso de autos, de la resolución de remisión no se desprende que la operación controvertida en el procedimiento principal se efectuara entre personas entre las que existen vínculos como los mencionados en el artículo 89, apartado 1, de la Directiva IVA, extremo éste que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente. En estas circunstancias, dicho artículo no puede ser interpretado en el sentido de que autoriza que el valor normal de dicha operación constituya su base imponible.

49 De las consideraciones precedentes se deduce que procede responder a la segunda cuestión que, en circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva IVA, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.

#### *Sobre la quinta cuestión*

50 Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

51 Conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (sentencias de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros, C-397/01 a C-403/01, Rec. p. I-8835, apartado 103, y de 12 de julio de 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 y C-58/11, apartado 37).

52 Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54 ), que ha pasado a ser el artículo 63 de la Directiva IVA, responde a estos criterios (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, Rec. p. I-5105, apartados 34 y 35). Lo mismo declaró a propósito del artículo 73 de la Directiva IVA (sentencia Balkan and Sea Properties, antes citada, apartado 61).

53 Además, es preciso constatar que el artículo 65 de la Directiva IVA establece de manera clara e incondicional las circunstancias en las que el IVA es exigible antes de que se haya efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios y la magnitud del importe sobre la que es exigible. Esta disposición también responde a dichos criterios.

54 De ello se desprende que procede responder a la quinta cuestión que los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

#### **Costas**

55 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 Octava) declara:

- 1) **En circunstancias como las del asunto principal, cuando se ha constituido un derecho de superficie a favor de una sociedad con el fin de edificar un edificio, en contraprestación de servicios de construcción de determinados bienes inmuebles que se encontrarán en ese edificio y que dicha sociedad se compromete a entregar llave en mano a las personas que**

constituyeron dicho derecho de superficie, los artículos 63 y 65 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que el IVA sobre estos servicios de construcción sea exigible desde el momento en el que se constituye el derecho de superficie, es decir, antes de que se efectúe esta prestación de servicios, siempre que, en el momento de la constitución de este derecho, todos los elementos pertinentes de dicha prestación de servicios futura sean ya conocidos y, por tanto, en particular, los servicios de que se trata estén designados con precisión y el valor de dicho derecho pueda expresarse en dinero, extremos que incumbe comprobar al tribunal remitente.

- 2) En circunstancias como las del procedimiento principal, en las que la operación no se realizó entre partes vinculadas entre sí en el sentido del artículo 80 de la Directiva 2006/112, extremo que, sin embargo, incumbe comprobar al tribunal remitente, procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados.
- 3) Los artículos 63, 65 y 73 de la Directiva IVA tienen efecto directo.

Firmas