

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073215

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 530/2019, de 23 de abril de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1250/2017

**SUMARIO:**

**IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Reglas especiales. Valor de mercado.** *Prestación de servicios entre partes no vinculadas cuya contraprestación se pacta en la entrega de unos terrenos.* La cuestión planteada consiste en determinar si la Administración tributaria, a la hora de cuantificar la base imponible IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie -entrega de unos terrenos-, puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios. Pues bien, al respecto, el Alto Tribunal declarar lo siguiente: el art. 79.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), analizado a la luz de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) y de la jurisprudencia del TJUE, debe ser interpretado en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dinero -entrega de unos terrenos-, la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso -ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero- tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior. [Vid., ATS, de 7 de junio de 2017, recurso n.º 1250/2017 (NFJ073214), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia, y, SAN, de 22 de diciembre de 2016, recurso n.º 254/2013 (NFJ073213), que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 79.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 73, 74, 75, 76, 77, 80 y 89.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 88 y 93.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 530/2019

Fecha de sentencia: 23/04/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1250/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/02/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1250/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### **SENTENCIA**

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de abril de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1250/2017, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de TERSICIA, S.A. (anteriormente denominada VIVIENDAS JARDÍN, S.A.), bajo la dirección letrada de doña Esther Virgili Moreno, contra la sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 254/2013, relativo a liquidación y sanción por el impuesto sobre el valor añadido (IVA), periodo 1999-2000. Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *La resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 254/2013, interpuesto por la representación procesal de TERSICIA, S.A. contra la resolución de 21 de junio de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la que se estimó en parte el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 26 de noviembre de 2009, que había desestimado reclamaciones económico-administrativas contra acuerdo de liquidación y sanción por IVA, periodos 1999/2000, actuaciones tributarias seguidas con RESIDENCIAL MATARO S.A y LAVIGAN SL, a las que sucedió la entidad recurrente en casación.

#### **Segundo.** *Síntesis de los antecedentes fácticos.*

Como hechos relevantes para la resolución del recurso, de la sentencia de instancia se desprenden los siguientes:

El 21 de febrero de 1989 los hermanos Guadalupe Cosme suscribieron un contrato privado con D. Mariano, éste en nombre y representación de la entidad Residencial Badalona, S.A en cuya virtud se expresaba:

- Los Sres. Guadalupe Cosme son propietarios de una finca que forma parte del Plan General de Ordenación Urbana de Mataró, estando calificada como suelo urbanizable programado; para el ejercicio de las facultades relativas al uso y edificación de la finca, es preciso una actividad urbanística de planeamiento primero y de ejecución después, que ambas partes declaren conocer.

- El Sr. Mariano, en la representación que ostenta, está interesado en la adquisición de los bienes descritos, en los términos y condiciones establecidos en las doce estipulaciones contenidas en el contrato. En síntesis, el Sr. Mariano, se comprometía a satisfacer los gastos de urbanización de la finca y a realizar las gestiones urbanísticas referidas a la misma, recibiendo a cambio el 45% del total volumen edificable que al finalizar el proceso urbanístico resulte de la finca descrita.

A ese contrato siguieron varios contratos privados, como el de 3 de abril de 1990 en el que se produjo la cesión y transferencia por Residencial Badalona, S.A. a Residencial Mataró, S.A. de todos los derechos y obligaciones que le corresponden a la primera en virtud de los referidos contratos, quedando Residencial Mataró, S.A. subrogada en los mismos a todos los efectos, dando los Sres. Guadalupe Cosme aprobación y conformidad a la subrogación pactada en el documento.

Aprobada definitivamente la reparcelación del Plan Parcial "Parc Central" o Sector 9, en ejecución de lo convenido, las partes (Sres. Guadalupe Cosme y Residencial Mataró S.A.) acordaron proceder a determinar los lotes que corresponden a cada uno.

El 4 de noviembre de 1999 se otorgó ante notario escritura de cesión por D. Cosme y D<sup>a</sup> Guadalupe de una parte, y por Residencial Mataró, S.A., de otra parte. En la escritura se indica que D. Cosme y D<sup>a</sup> Guadalupe son propietarios de dos fincas obtenidas en virtud de adjudicación por compensación por la aportación al proyecto de reparcelación de la finca registral NUM000. De acuerdo con la escritura, se segregó de la finca formada por las parcelas situadas en la manzana I la finca formada por las parcelas NUM001, NUM002, NUM003 y NUM004, la cual es cedida por D. Cosme y D<sup>a</sup> Guadalupe a Residencial Mataró, S.A.; según la escritura, la finca que se cede, se valora en 148.857.229 ptas., indicándose que dicha cantidad ha sido pagada por la cesionaria por cuenta de los cedentes a "Promocions Urbanistiques de Mataró, S.A." (en adelante PUMSA), a quien el Ayuntamiento, por acuerdo de 7 de abril de 1994 encargó la gestión íntegra del desarrollo y urbanización del Sector 9 "Parc Central", por las derramas producidas hasta la fecha por todas las fincas descritas.

En esa misma fecha, 4 de noviembre de 1999, también se firmó contrato privado por D. Cosme y D<sup>a</sup> Guadalupe (identificados como cedentes) y por Residencial Mataró, S.A. (cesionaria), en el que se indicaba:

" I. Los reunidos han otorgado en esta fecha ante el notario de Mataró D....., escritura de cesión de parcelas situadas en el sector nueve de Parc Central, de Mataró, y escritura delimitando sus mutuos derechos y obligaciones que pudieran derivarse de la cuenta de liquidación definitiva de PUMSA. Dichas cesiones son consecuencia de los compromisos asumidos por las partes en documentos privados de 21 de febrero del año 1989, marzo del año 1990, de abril del año 1990, 5 de septiembre del año 1995 y 30 de noviembre del año 1998.

II. Las escrituras antes mencionadas ponen fin a los convenios privados que las partes formalizaron en los documentos antedichos.

III. Deseando las partes dejar debida constancia del cumplimiento íntegro de sus mutuos compromisos, formalizaron este documento con sujeción a los siguientes pactos:

PRIMERO: Con la cesión realizada por los cedentes en la escritura otorgada en esta fecha, el cesionario se da por totalmente satisfecho de la contraprestación convenida en los documentos antecedentes.

SEGUNDO: Asimismo los cedentes se consideran satisfechos por las gestiones y cargas asumidas por el cesionario descritas en la escritura de cesión, con cuyo cumplimiento también se dan por totalmente saldadas de los compromisos adquiridos por el cesionario en los documentos antecedentes.

TERCERO: Todo ello sin perjuicio del cumplimiento que pudiera derivarse de la cuenta de liquidación definitiva de PUMSA, cuyo resultado sería asumido por las partes en la forma prevista en el convenio contenido en la escritura pública citada en segundo término en el antecedente I.

CUARTO: Por cuanto antecede, las partes se dan por mutuamente saldadas y finiquitadas en sus relaciones derivadas de los convenios contenidos en los documentos privados antecedentes descritos en el párrafo segundo de I, comprometiéndose a nada más pedirse ni reclamarse por sus mutuas contraprestaciones."

Mediante escritura pública de 21 de enero de 2000, RESIDENCIAL MATARÓ, S.A., transmitió las fincas a VIVIENDAS JARDÍN, S.L., por un importe de 757.461.815 pesetas más el IVA correspondiente. En la escritura se acordó satisfacer 178.655.705 pesetas el 7 de febrero de 2000 y el resto, 700.000 pesetas, antes del 31 de diciembre de dicho año.

La Inspección consideró que por la operación realizada en 1999 se debió repercutir el IVA correspondiente al valor de mercado, a partir del precio satisfecho por VIVIENDAS JARDÍN, S.L., para su adquisición en el año 2000, actualizado mediante la aplicación de los índices de evolución del mercado de la vivienda para 1998, 1999 y 2000 y tomando en consideración el correspondiente al municipio donde radican las fincas, teniendo en cuenta los 78 días transcurridos entre la cesión de la finca a RESIDENCIAL MATARÓ, S.A., y la transmisión de la misma a VIVIENDAS JARDÍN, S.L.

### **Tercero. La sentencia de instancia.**

La sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 2016, desestimó el recurso interpuesto por la representación procesal de TERSICIA, S.A., contra la resolución de 21 de junio de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo a la argumentación que a continuación se transcribe en la parte que afecta al interés casacional de este recurso:

[...] "QUINTO: Y en cuanto a los motivos específicos y relativos a la regularización del IVA, sostiene la actora que la prestación de servicios se devenga puntualmente cuando dichos servicios se prestan, es decir, cuando se produce el hecho imponible, o como mínimo anualmente y en la medida que no se aplicó correctamente la norma, ello comporta la anulación del acuerdo de liquidación.

Está acreditado y así se recoge en el acuerdo de liquidación (página 26) que, como consecuencia del cumplimiento de las estipulaciones del contrato originario, se formalizó ante Notario escritura de cesión, con fecha 4 de noviembre de 1999, entre los Sres. Cosme Guadalupe (Don Cosme y Doña Guadalupe ) y Don Mariano (en representación de RESIDENCIAL MATARÓ S.A.), en virtud de la cual aquéllos cedieron a esta sociedad una finca valorada en 148.857.229 pesetas, como contraprestación a las gestiones efectuadas y desembolsos realizados en cumplimiento de los contratos suscritos en su día con los hermanos Guadalupe Cosme .

También está acreditado que, mediante escritura pública de 21 de enero de 2000, RESIDENCIAL MATARO S.A., transmitió la finca recibida de los Sres. Guadalupe Cosme a la sociedad VIVIENDAS JARDIN S.L. por un importe de 757.461.815 pesetas más el IVA correspondiente.

Por tanto la actora debió repercutir el IVA correspondiente al valor de mercado del terreno recibido en el cuarto trimestre del año 1.999 en contraprestación por los servicios cumplidos por sus socios relacionados con el cumplimiento del contrato de 21 de febrero de 1.989, lo que suponía una cuota a ingresar de 100.983,646 pesetas (606.923,94€) en el cuarto trimestre de 1.999.

Y en relación con la venta de las parcelas en enero de 2000, al precio recogido en la escritura se debía añadir como mayor base imponible del IVA correspondiente el importe de las cargas pendientes asumidas por Viviendas Jardín SA, que ascendía a 76.285.544 pesetas y que no procedía deducir cuotas de IVA soportado por importe de 247.533 pesetas por no estar justificadas, lo que suponía una cuota a ingresar de 12.453.220 pesetas (74.845,36€) en el primer trimestre de 2000.

En este sentido la LIVA en su artículo 75 determina cuando se devenga el impuesto, señalando en su número 2 que "En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas..."

En el caso que ahora nos ocupa, en el contrato de 21 de febrero de 1989 se establece que: " Los Sres. Guadalupe Cosme otorgarán al Sr. Mariano poder notarial suficiente y a esos solos efectos, para que en su nombre y representación pueda actuar en toda la actividad urbanística descrita en la estipulación primera, incluida su representación ante la Junta de Compensación, comprometiéndose a suscribir cuantos documentos públicos o privados sean necesarios", así como que " 1 Por todo el 30 de marzo de 1990, el Sr. Mariano habrá tenido que formular y presentar ante el Ayuntamiento de Mataró el correspondiente Plan Parcial junto con el Proyecto de estatutos y bases de actuación de la Junta de Compensación 2.- Dentro de los tres meses siguientes a la aprobación y vigencia de los instrumentos anteriores deberá, asimismo, presentar al Ayuntamiento el Proyecto de Urbanización y el de Compensación".

Y el contrato de 4 de noviembre de 1999 dispone que "los cedentes (Sres. Guadalupe Cosme) se consideran satisfechos por las gestiones y cargas asumidas por el cesionario (Residencial Mataró, S.A.) descritas en la escritura de cesión, con cuyo cumplimiento también se dan por totalmente saldados de los compromisos adquiridos por el cesionario en los documentos antecedentes"

En las páginas 9 a 11 del acuerdo de liquidación se detallan minuciosamente las gestiones realizadas con el Ayuntamiento de Mataró.

Por tanto, el contrato contiene referencias a las gestiones a realizar por Residencial Mataró, SA en toda la actividad urbanística en nombre de los Sres. Cosme Guadalupe y la actuación de los socios referentes al contrato demuestra que ha habido prestación de servicios sin que a tales efectos resulte relevante el sistema de actuación urbanística seguido por el Ayuntamiento. Además, en el contrato suscrito en 1989 y en los siguientes los Sres. Guadalupe Cosme en contraprestación se obliga a ceder "el 45% del total volumen que al finalizar el proceso urbanístico resulte en función de la finca".

En el presente supuesto la contraprestación está constituida por la entrega del terreno, lo que tiene lugar el 4 de noviembre de 1999. Es en ese momento cuando se entiende devengado el IVA.

Y en cuanto a la determinación de la base imponible dice el artículo 78 Uno. "La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas." Y el artículo 79. Uno En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes"

Pues bien para determinar el precio del terreno, la inspección determina su valor de mercado, a partir del precio satisfecho por VIVIENDAS JARDIN S.L. para su adquisición en el año 2000, que actualiza aplicando los índices de evolución del mercado de la vivienda para 1998, 1999 y 2000 y tomando en consideración el correspondiente a Mataró, teniendo en cuenta los 78 días transcurridos entre la cesión de la finca a RESIDENCIAL MATARO S.A. y la transmisión de la misma a VIVIENDAS JARDIN S.L.

Pues bien, esta determinación del valor de la finca recibida en 1999 por RESIDENCIAL MATARO S.A. y el reflejo contable que le atribuye la Inspección (que considera que no estamos ante una compraventa, sino ante una prestación de servicios que tuvo como contraprestación el valor de los terrenos recibidos por la sociedad en 1999) nos parece correcta, pues básicamente consiste en actualizar un precio de referencia muy próximo en el tiempo



que es, precisamente, el que libremente estableció aquella sociedad al transmitir la finca a VIVIENDAS JARDIN S.L. sólo 78 días después de adquirirla, sin que frente a ello, la parte actora haya dado razón alguna para justificar que la valoración realizada deba considerarse inadecuada o errónea.

SEXTO: Finalmente y en cuanto a la sanción, puesto que la actora fundamenta su pretensión de nulidad en base a la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria y hemos dicho que dicha prescripción no concurre, procede desestimar el presente motivo al no discutir la actora la existencia de la infracción o la ausencia de culpabilidad."

#### **Cuarto. Tramitación del recurso de casación.**

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de TERSICIA, S.A. (anteriormente denominada VIVIENDAS JARDÍN, S.A.), mediante escrito de fecha 6 de febrero de 2017 preparó recurso de casación contra la sentencia referida de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que teniendo por preparado el recurso de casación mediante auto de fecha 7 de marzo de 2017, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de junio de 2017, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] 2º) La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la Administración Tributaria, a la hora de cuantificar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción anterior a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de la que es trasposición, y de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** La procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de TERSICIA, S.A. interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de julio de 2017, que observa los requisitos legales.

La parte recurrente, en su escrito, considera que se ha infringido la normativa relativa a determinación de la base imponible (artículo 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE; artículo 73 de la Directiva 2006/112/CEE y el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, tras la modificación efectuada por la Ley 28/2014)

Aduce que para determinar la base imponible del IVA en casos de prestación de servicios o entrega de bienes en los que la contraprestación no consista en dinero, habrá de estarse al valor dado por las partes a dicha contraprestación y sólo en supuestos excepcionales se autoriza la posibilidad de que los Estados miembros puedan introducir en su legislación interna disposiciones en cuya virtud, las bases imponibles de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios deban determinarse por el valor "normal" o de "mercado" de la contraprestación cuando dicha contraprestación sea no dineraria.

Apoya su pretensión anulatoria de la sentencia de instancia sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, entre otras, las sentencias de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93; de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03; de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11; de 7 de Marzo de 2013 Efir, C-19/12

Termina suplicando que se declare que, de acuerdo con la normativa y jurisprudencia comunitarias, la determinación de la base imponible del IVA en los supuestos de contraprestación no dineraria debe realizarse

atendiendo exclusivamente al importe acordado entre las partes no vinculadas intervinientes y, en consecuencia, que se case y anule la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida y, al amparo de lo establecido en el artículo 93 LRJCA, se dicte sentencia por la que estime el recurso contencioso y deje sin efecto la liquidación tributaria girada.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado, en representación y asistencia letrada de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, fue emplazado como parte recurrida en este recurso de casación y presentó escrito de oposición de fecha 26 de octubre de 2017, argumentando, a los efectos de solicitar la desestimación del recurso de casación que tanto la resolución del TEAC como la sentencia de instancia son ajustadas a derecho, compartiendo las razones que figuran en el Fundamento quinto de la citada sentencia.

Añade que aunque se entendiera por la Sala que la sentencia de la Audiencia Nacional ha aplicado un precepto (el art. 79.Uno LIVA, en su redacción originaria) contrario al derecho comunitario, esa circunstancia no sería suficiente para fijar una doctrina como la pretendida por el recurrente pues, aunque la declaración que solicita parecería conforme con la doctrina del TJUE -que considera que la base imponible constituye un valor subjetivo, declarado por las partes como efectivamente percibido y no un valor estimado según criterios objetivos- y que, además, si se trata de partes no vinculadas, no es posible aplicar la regla del art. 80 Directiva 2006/112/CE que permite calcular la contraprestación con arreglo al valor normal de mercado, si se atiende exclusivamente al importe acordado por las partes, es posible que los costes incurridos para la prestación del servicio sean superiores al importe pactado como contraprestación y que ello dé lugar a que una parte del IVA deducido por el prestador de servicios no pueda ser recuperado.

A su juicio, lo que pretende el legislador ajustándose a la interpretación que del artículo 80 de la Directiva IVA hace el TJUE, es que efectivamente la base imponible sea la contraprestación acordada por las partes conforme a un valor subjetivo, y no un valor estimado según criterios objetivos, doctrina pura del TJUE, pero ha introducido una regla adicional para evitar fraudes en la que se establece que al menos, como mínimo, dicha base debe coincidir con el coste que tuvo para el que efectúa la entrega del bien la adquisición de dicho bien.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 19 de febrero de 2018, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de diciembre de 2018 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de febrero de 2019, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *La controversia jurídica y los presupuestos fácticos.*

En todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a IVA, el valor de la contraprestación presenta una importancia fundamental a la hora de la exacción del impuesto hasta el punto que la proporcionalidad entre la cuota y el precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste se erige en una de las características esenciales de este tributo armonizado.

Cuando la contraprestación (o precio) consiste en una cantidad de dinero, la delimitación de la magnitud económica no comporta particulares problemas. Sin embargo, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero surge la indagación de su verdadero valor a los efectos de conformar la base imponible, por ejemplo, cuando la contraprestación de una entrega de bienes consista en una prestación de servicios o, viceversa, cuando la contrapartida a una prestación de servicios sea una entrega de bienes.

Esta última circunstancia es la que acontece en este caso, en el que, de la sentencia de instancia resulta que con fecha 4 de noviembre de 1999, don Cosme y doña Guadalupe cedieron a RESIDENCIAL MATARO S.A.

(a la que sucedió la entidad recurrente en casación) una serie de fincas valoradas en 148.857.229 pesetas, como contraprestación a las gestiones efectuadas y desembolsos realizados en cumplimiento de los contratos suscritos en su día con los hermanos Guadalupe Cosme.

Precisamente, la principal discrepancia entre las partes se centraba en la calificación de dicha operación, pues si esa sociedad entendió que la adquisición de las fincas respondía a una compraventa, la Administración tributaria interpretó que la entrega no era sino la contraprestación a las prestaciones de servicio desarrolladas por RESIDENCIAL MATARO S.A. en beneficio de don Cosme y doña Guadalupe en el contexto de una operación de ejecución y desarrollo urbanístico.

Por tanto, la controversia consiste en cuantificar la base imponible de esa prestación de servicios teniendo en consideración una triple circunstancia que, precisamente, alimenta el debate casacional de este asunto:

Primera, que en lo atinente a las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, nuestra legislación ( artículo 79 Ley de IVA ), interpretó en un primer momento que había de estarse a las condiciones normales de mercado, modificando dicho criterio a partir de 31 de diciembre de 2014 -en línea con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo- al asumir un criterio subjetivo de valoración, al considerar, como regla general, el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Segunda, que sólo 78 días después de adquirir RESIDENCIAL MATARO S.A. las fincas (a las que las partes confirieron un valor de 148.857.229 pesetas) las transmitió a VIVIENDAS JARDÍN, S.L., por un importe de 757.461.815 pesetas.

Tercera, que todo el recurso gira en torno a la circunstancia de que las partes -don Cosme y doña Guadalupe, por un lado, y RESIDENCIAL MATARO S.A., por otro-, no estaban vinculadas por ninguna de las circunstancias que, desde la perspectiva normativa y jurisprudencial, permiten el abandono del criterio subjetivo de valoración en aras de la estimación objetiva de la contraprestación, atendiendo, por ejemplo, al valor de mercado.

En efecto, el soporte fáctico sobre el que el auto de admisión hace descansar el interés casacional parte de una nítida consideración: que la prestación de servicio descrita se llevó a cabo "entre partes no vinculadas", lo que, por otra parte, nadie ha cuestionado.

En efecto, aunque la Administración postula que por la operación realizada en 1999 (primera transmisión) se debió repercutir el IVA correspondiente al valor de mercado -que obtiene a partir del precio satisfecho por VIVIENDAS JARDÍN, S.L., para su adquisición en el año 2000 (es decir, en la segunda transmisión)-, en ningún momento cuestiona la ausencia de vinculación entre las partes.

Por otro lado, la sentencia recurrida acepta la tesis de la Administración que "básicamente consiste en actualizar un precio de referencia muy próximo en el tiempo que es, precisamente, el que libremente estableció aquella sociedad al transmitir la finca a VIVIENDAS JARDÍN, S.L., sólo 78 días después de adquirirla" pero tampoco objeta la ausencia de vinculación entre las partes.

Por tanto, la circunstancia de que la prestación de servicio se llevó a cabo "entre partes no vinculadas" constituye, precisamente, la base de la controversia sugerida por el Auto de admisión de 7 de junio de 2017, por lo que, en consecuencia, se erige en elemento de partida crucial para solventar este recurso de casación.

**Segundo.** *Determinación de la base imponible del IVA en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero: la perspectiva de las directivas IVA.*

El principal argumento de impugnación de TERSICIA, S.A. es la infracción de las directivas IVA, en particular, del artículo 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE y del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CEE que regulan la determinación de la base imponible del IVA, así como la infracción del artículo 79.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido , tras la modificación efectuada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

Veamos la evolución que, sobre este particular, ha experimentado la normativa de la Unión.

I.- El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva IVA , establecía como regla general de determinación de la base imponible del IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas la 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones."

II.- Posteriormente, la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones, modificó la Sexta Directiva al objeto de que "los Estados miembros tengan la posibilidad de intervenir en la fijación del valor de las entregas, servicios y adquisiciones en circunstancias específicas, debidamente limitadas, con objeto de evitar las pérdidas fiscales derivadas de prácticas consistentes en la utilización de la vinculación de las partes a fin de obtener beneficios fiscales" (considerando tercero).

A tal efecto, la citada Directiva 2006/69/CE modificó el artículo 11, letra A de la Sexta Directiva IVA añadiendo -por lo que aquí conciernen- los apartados sexto y séptimo que expresaban:

"6. Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán adoptar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o de una prestación de servicios sea el valor normal de mercado. Se recurrirá a esta opción, exclusivamente, con respecto a la entrega de bienes o a la 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. A los fines del presente apartado, los vínculos estrechos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último.

El ámbito de aplicación del párrafo primero será aplicable únicamente a los casos siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en el artículo 17;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en el artículo 17 y la entrega o la prestación estén sujetos a una exención en virtud del artículo 13 o del artículo 28.3.b);

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en el artículo 17.

A los efectos de los párrafos primero y segundo, los Estados miembros podrán establecer para qué categorías de prestadores y prestatarios de servicios recurrirán a estas medidas.

[...]

7. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "valor normal de mercado" el importe total que, para obtener los bienes o los servicios en cuestión en ese momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no se pueda establecer una entrega de bienes o una prestación de servicios comparables, se entenderá por "valor normal de mercado", con respecto a bienes, un importe no inferior al precio de compra de dichos bienes o bienes similares o, a falta de un precio de compra, al precio de coste, determinado en el momento del suministro; respecto de un servicio, se entenderá por "valor normal" la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo."

III.- Por su parte, el artículo 73 de la vigente Directiva IVA ( Directiva 2006/112) vuelve a asumir que "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."

Debe apuntarse que las reglas de determinación de la base imponible contenidas en los artículos 74 (destino o afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado); 75 (prestaciones de servicios consistentes en la utilización de un bien afectado a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo y para las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito enunciadas en el artículo 26); 76 (transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro) y 77 (prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo para las necesidades de su empresa) son ajenas a la prestación de servicio que constituyó el hecho imponible en el caso que nos ocupa.

Por último, en línea con el antecedente que supuso la reforma introducida en la Sexta Directiva por la Directiva 2006/69/CE, el artículo 80 de la vigente Directiva IVA (Directiva 2006/112) contempla casos específicos para la prevención del fraude o la evasión fiscales con relación a partes vinculadas:

"1. Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán 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 siguientes:

a) cuando el precio sea inferior al valor normal y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;

b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2 y 380 a 390;

c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último."

[...]

**Tercero.** *Determinación de la base imponible del IVA en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero: la perspectiva jurisprudencial.*

El Tribunal de Justicia ha admitido que 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 2006/112, a condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero (en este sentido, sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria EOOD, C-549/11, apartado 36 y sentencia 10 de enero de 2019, A Oy, C-410/17, apartado 35)

Ahora bien, cuando la contraprestación no consista en una suma de dinero, el 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, apartado 19; sentencia de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria EOOD, C-549/11, apartado 45; y sentencia de 20 de enero de 2005 Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, apartado 21).

La expresada sentencia Empire Stores recuerda, en este sentido, que la contraprestación que sirve de base imponible para una entrega de bienes es un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos (apartado 18)

Por su parte, la también citada sentencia Orfey Bulgaria EOOD avala la tesis de la parte recurrente al poner de manifiesto lo que sigue:

"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."

[...]

#### **Cuarto.** *El análisis de la Ley del IVA en el marco normativo y jurisprudencial de la Unión Europea.*

El propio auto de admisión parece sugerir el rótulo de este fundamento de derecho cuando identifica como norma a interpretar el artículo 79.Uno de la Ley del IVA , en la redacción anterior a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, "a la luz de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de la que es trasposición, y de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

La Ley del IVA, en la redacción vigente a 4 de noviembre de 1999, momento en el que se devengó el IVA por la cesión de las fincas realizada por don Cosme y doña Guadalupe en favor de Residencial Mataró, S.A establecía lo siguiente:

#### *"Artículo 78. Base imponible. Regla general.*

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas."

[...]

#### *"Artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.*

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización entre partes que fuesen independientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior."

Interesa destacar que este último precepto ( artículo 79) fue modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre , cuyo Preámbulo reconoció expresamente la necesidad de ajustar nuestra normativa interna a la Directiva de IVA, por la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, en concreto, en lo que respecta al referido artículo como "consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2012, asunto C -549/111, [asunto Orfey Bulgaria EOOD] se modifica la

regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria, acudiendo como criterio residual a las reglas de valoración del autoconsumo."

Pues bien, tras la reforma de 2014, el artículo 79.Uno de la Ley del IVA estableció ya que la determinación de la base imponible del IVA en los supuestos de contraprestación no dineraria debía corresponderse con el importe, expresado en dinero, acordado entre las partes:

*"Artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.*

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores."

Hasta aquí el precepto no presenta dificultades hermenéuticas reseñables: cabe coincidir con la recurrente en que la determinación de la base imponible en este tipo de operaciones no difiere de la regla general de determinación de la totalidad de la contraprestación percibida atendiendo a criterios subjetivos y no objetivos, salvo en los supuestos autorizados expresamente por la Directiva.

Incluso, el Sr. Abogado del Estado reconoce en su escrito de oposición que entender -como pretende la recurrente- que la determinación de la base imponible del IVA en los supuestos de contraprestación no dineraria debe realizarse atendiendo exclusivamente al importe acordado entre las partes no vinculadas parecería conforme con la jurisprudencia de Luxemburgo, -que considera que la base imponible constituye un valor subjetivo, declarado por las partes como efectivamente percibido y no un valor estimado según criterios objetivos-, añadiendo, además, que si se trata de partes no vinculadas, no es posible aplicar la regla del art. 80 Directiva 2006/112/CE que permite calcular la contraprestación con arreglo al valor normal de mercado.

Sin embargo, tras haber coincidido en este aspecto con la recurrente, el escrito de oposición del Sr. Abogado del Estado esgrime a continuación que "si se atiende exclusivamente al importe acordado por las partes, es posible que los costes incurridos para la prestación del servicio sean superiores al importe pactado como contraprestación y que ello dé lugar a que una parte del IVA deducido por el prestador de servicios no pueda ser recuperado."

A estos efectos, considera que el art. 79.Uno LIVA (modificado) "establece una limitación plenamente justificada para impedir el fraude que derivaría de la fijación de la contraprestación por debajo del coste. Ese es el significado de la remisión "a las reglas", que no "a los supuestos", del apartado Tres", lo que en su opinión supone "una regla adicional para evitar fraudes en la que se establece que al menos, como mínimo, dicha base debe coincidir con el coste que tuvo para el que efectúa la entrega del bien la adquisición de dicho bien" concluyendo que es posible interpretar que la base imponible "sea "al menos" la que resultaría de aplicar las reglas del artículo 79.Tres LIVA . No obstante, si las partes libremente acuerdan un valor subjetivo superior conforme a la doctrina del TJUE no habría nada que objetar y se admitiría sin necesidad de prueba adicional sobre dicha contraprestación. Si las partes deciden que este valor es inferior al que resulta de aplicar las reglas del 79.Tres también sería posible pero en este caso deben justificarlo o aportar prueba que justifique dicha contraprestación acordada."

No se comparte el argumento pues, con independencia de lo que se dirá en el fundamento de derecho siguiente, el presente supuesto no entra en el campo de aplicación de las reglas del 79.Tres.

En efecto el apartado Tres del artículo 79 se refiere a "supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley". Pues bien, dichos preceptos aluden a que a los efectos del IVA, se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso, (a) los autoconsumos de bienes que se desarrollen a través de una serie de operaciones realizadas sin contraprestación (número 1º del artículo 9) -ajenas al presente caso-, o (b) la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal



de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último (número 3º del artículo 9), que tampoco es el caso que nos ocupa.

Finalmente, a diferencia de los que ocurría con la redacción anterior a la Ley 28/2014, de 27 de noviembre -que, como hemos expresado aludía, como regla principal de determinación de la base imponible, a las condiciones normales de mercado- ahora, la determinación de la base imponible mediante el valor normal de mercado, se reserva por el apartado 5 del artículo 79 para los supuestos en los que exista vinculación entre las partes que, como hemos apuntado, no concurre en este caso.

No obstante, cabe dejar constancia de esta regla especial, en la que tras establecer que la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, el apartado 5 del artículo 79 establece:

"Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado."

[...]

**Quinto.** *La improcedencia de aplicar el valor de mercado a la entrega de bienes que operó como contraprestación en el supuesto enjuiciado.*

A efectos de determinación de la base imponible del impuesto, la sentencia de instancia no toma como referencia el valor dado a las fincas en la escritura pública de cesión, sino que atiende a lo que estima como valor de mercado a partir "de la actualización de un precio de referencia muy próximo en el tiempo que es, precisamente, el que libremente estableció aquella sociedad al transmitir la finca [...] sólo 78 días después de adquirirla, sin que frente a ello, la parte actora haya dado razón alguna para justificar que la valoración realizada deba considerarse inadecuada o errónea."

No es posible asumir la interpretación de la sentencia de instancia por cuanto, además de oponerse a la normativa y jurisprudencia analizada con anterioridad, desconoce las siguientes circunstancias:

1.- La parte actora sí que dio razón o justificación de la inadecuación de la valoración de la Administración tributaria. En este sentido indicó que la Ley 28/2014, de 27 de noviembre modificó el artículo 79 la Ley del IVA por la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (a la sentencia del Tribunal de Justicia Orfey Bargaría). Y dicha circunstancia fue puesta de manifiesto ante la sala de instancia en el escrito de conclusiones presentado el 17 de diciembre de 2013, lo que no recibió respuesta pese a que, con independencia de que lo aleguen o no las partes, el derecho UE es aplicable de oficio.

2.- La sentencia impugnada aplica el artículo 79 de la Ley del IVA en su versión vigente en 1999 que, como ya se ha apuntado, en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero, consideraba como base imponible la que se hubiera acordado en condiciones normales de mercado, obviando que el propio legislador español mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, modificó, precisamente, el artículo 79 de la Ley del IVA, por la circunstancia expresamente reconocida de la necesidad de su ajuste con la Directiva IVA, por cuanto con arreglo a ella la posibilidad de aplicar dicha regla -valoración de mercado- quedó limitada a situaciones específicas de vinculación entre las partes, regla únicamente aplicable, además, cuando se cumplan una serie de requisitos que la propia Directiva establece y que, dicho sea de paso, ninguna parte ha considerado que concurren en este caso.

3.- No resultaba posible aplicar esa regla del artículo 79 de la Ley del IVA por la mera circunstancia de ser la versión vigente *ratione temporis* en el momento en el que se produjo el devengo del impuesto. Debe tenerse en cuenta que la norma para determinar la base imponible del impuesto a partir del valor normal de mercado en los casos en los que la contraprestación no consista en dinero, no estuvo prevista en el ámbito de la Sexta Directiva



hasta 2006. Como se ha expuesto, fue, primero, la Directiva 2006/69 y, meses después, la hoy vigente Directiva IVA (Directiva 2006/112), las que introdujeron la posibilidad de atender al valor normal de mercado, en supuestos de vinculación entre las partes, pero dicha posibilidad -que, además, está sometida a la concurrencia de requisitos estrictos- no regía con anterioridad en el ámbito armonizado que representa la Directiva.

4.- Ciertamente, como dijimos en nuestra sentencia de 12 enero 2012, rec. 853/2010, no existía una regulación específica en la Sexta Directiva para determinar la base imponible en casos de una contraprestación en especie. Pero ello no significa que la Sexta Directiva no contuviera regla alguna para poder determinar la base imponible en casos en los que -como aquí ocurre- la contraprestación consista en una entrega de bienes pues, sin perjuicio de que, en efecto, no existía una norma especial al respecto, regía la norma general de determinación de la base imponible del IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas, contenida en su artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), (que exigía -al igual que el artículo 73 de la Directiva 2006/112 - atender a la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener), norma de efecto directo, que confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional ( sentencias del Tribunal de Justicia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, apartado 35 ; y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00 , apartado 29).

5.- Y tanto es así que, con independencia de la reforma que la Directiva 2006/69 introdujo en este sentido en la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha considerado como expresión de un principio fundamental de esta última, que la base imponible esté constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo ( sentencias del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 2014 , Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, apartado 22 ; y de 3 de septiembre de 2014, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-589/12 , apartado 37).

6.- Aunque en la expresada sentencia de esta Sala de 12 enero 2012 no se censuró la posibilidad de acudir al valor de mercado, debe significarse que (a) se trataba de un supuesto cuyas circunstancias resultan ajenas al supuesto ahora enjuiciado; (b) que a la fecha de aquella sentencia, el Tribunal de Justicia aún no había resuelto el asunto Orfey Bulgaria, en el que, como se ha apuntado, consideró que el Estado miembro no puede determinar la base imponible por el valor normal de mercado fuera de los supuestos previstos en la Directiva IVA; (c) y que tampoco se había modificado la Ley del IVA como luego aconteció al reconocer el legislador español la necesidad de ajustarla a la Directiva de IVA.

7.- A estos efectos no está demás aclarar que la sentencia del Tribunal de Justicia de 2012, Orfey Bulgaria tiene efectos declarativos y ex tunc, dado que "una sentencia prejudicial no tiene valor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada" ( sentencia de 12 de febrero de 2008, Kempster, C-2/06 , apartado 35 y sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef NV, C-89/10 y C-96/10 , apartado 48).

8.- Sin perjuicio de lo que se acaba de exponer, la solución aplicada por la Administración y avalada por la sentencia de instancia había sido ya expresamente rechazada por este Tribunal Supremo -incluso, cuando regía la versión inicial del artículo 79 de la Ley IVA - por cuanto (a) no debe confundirse el valor de mercado de los bienes que se intercambian en una operación, que debe referirse al momento de la operación, con el valor de mercado de tales bienes o derechos en un momento posterior, que siempre será distinto cuando se opera un mercado sujeto a fluctuaciones como es el mercado inmobiliario, pero sin que ello afecte a la base imponible del impuesto que se devengó en el pasado ( STS del 18 marzo 2009, rec. 5013/2006); y (b) la base imponible es el valor de mercado del bien entregado, que equivale a los servicios de urbanización que se han prestado, por lo que la base imponible de esta prestación de servicios está constituida por el valor de mercado de dichos servicios (STS de 2 diciembre 2015, rec. 3345/2014).

9.- En este caso, la referencia para determinar el valor de mercado -ha de insistirse, improcedente, porque no viene amparado desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea- se hizo de forma contraria a cuanto se acaba de exponer porque (a) no se refiere al momento de la cesión sino a un momento próximo en el tiempo pero, en todo caso, posterior; y, además, (b) tampoco se confronta con el coste específico de los servicios prestados cuya remuneración se pretende, precisamente, mediante la entrega de las fincas sino que, con independencia del coste, valor y características de dichos servicios prestados, se atiende exclusivamente al precio acordado por la transacción posterior de las expresadas fincas, en contradicción manifiesta con la jurisprudencia citada en el punto anterior.

10.- Finalmente, conviene enfatizar que el Auto de admisión nos insta, en realidad, a que fijemos doctrina sobre el artículo 79.Uno LIVA, en la redacción operada por la Ley 28/2014, que adaptó el citado precepto a la normativa armonizada del IVA así como a la jurisprudencia del TJUE.

Expresa el auto de admisión:

" [...] 4. A la vista de todo lo anterior, existen razones para pensar que la Audiencia Nacional pudiera haber infringido la interpretación que de la normativa del IVA ha realizado el TJUE, al no haber aplicado, para determinar la base imponible en la entrega de bienes en especie, el valor acordado entre las partes, sino el de mercado del terreno determinado conforme a una transacción posterior. Por otro lado, este Tribunal Supremo no ha tenido ocasión de interpretar el artículo 79.Uno LIVA, que es trasposición de la regulación armonizada del IVA en la Unión Europea, a la luz de la Directiva IVA de 2006 y de la más reciente jurisprudencia del TJUE. Concorre por tanto la circunstancia de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, puesto que la sentencia impugnada aplica una norma que no ha sido abordada por este Tribunal Supremo para una situación como la que presenta este litigio, suscitando, por tanto, una cuestión jurídica inédita en los pronunciamientos de este Tribunal.

5. Se hace, pues, necesario una resolución de este Tribunal Supremo que esclarezca tal cuestión y que, en su caso, tome en consideración lo establecido en el artículo 79.Uno LIVA, en la redacción operada por la Ley 28/2014, que adaptó el citado precepto a la normativa armonizada del IVA así como a la jurisprudencia del TJUE.

6. En consecuencia, la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación consiste en determinar si la Administración Tributaria, a la hora de cuantificar la base imponible del IVA correspondiente a una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de los terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios [...] "

Pues bien, conforme a todo lo expuesto, el recurso de casación habrá de ser estimado. Tanto si se aplica el artículo 79.Uno LIVA en la versión anterior a la Ley 28/2014 (es decir, teniendo en consideración la fecha del devengo del impuesto) como en la versión posterior (que es a la que el auto de admisión parece contraer el interés casacional del asunto), la conclusión es la misma, esto es, que la sentencia de instancia ha infringido la normativa del IVA, a la vista de la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al no haber aplicado -para determinar la base imponible en una prestación de servicios cuya contraprestación no consistió en dinero-, el valor acordado entre las partes, sino el valor de mercado de los terrenos cedidos como contraprestación, determinado conforme a una transacción posterior.

#### **Sexto.** *Contenido interpretativo de esta sentencia.*

Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consiste en determinar "si la Administración Tributaria, a la hora de cuantificar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación se pacta en especie (entrega de unos terrenos), puede tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, determinado atendiendo a una transacción posterior, en lugar del valor o importe acordado entre las partes para la prestación de servicios" procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

El artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, analizado a la luz 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 de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea debe ser interpretado en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dinero (entrega de unos terrenos) la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso (ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero) tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior.

**Séptimo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA , y con arreglo a la doctrina consignada en el fundamento de derecho anterior, procede estimar el recurso de casación con anulación de la sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 254/2013 por cuanto avala la determinación de la base imponible del IVA tomando como referencia el valor de mercado de los terrenos sobre la base de una transacción posterior, en contra de la doctrina que se ha expresado en el fundamento de derecho anterior.

Por tanto, procederá estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por TERSICIA, S.A. contra la resolución de 21 de junio de 2012 del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC) por la que se estimó en parte el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 26 de noviembre de 2009, que había desestimado reclamaciones económico-administrativas contra acuerdo de liquidación y sanción por IVA, periodos 1999/2000, actuaciones tributarias seguidas con RESIDENCIAL MATARO S.A y LAVIGAN SL, resoluciones que se anulan así como los actos administrativos de los que traigan causa.

**Octavo.** *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**FALLO**

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.**

Fijar como doctrina de esta sentencia la siguiente: El artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , analizado a la luz 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 de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea debe ser interpretado en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una prestación de servicios, entre partes no vinculadas, cuya contraprestación no consista en dinero (entrega de unos terrenos) la Administración tributaria deberá atender al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de servicios, sin que resulte posible, en las circunstancias de este caso (ausencia de vinculación entre las partes, y valor de la contraprestación expresado en dinero) tomar como referencia el valor de mercado de dichos terrenos, atendiendo a una transacción posterior.

**Segundo.**

Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 1250/2017, interpuesto por TERSICIA, S.A. (anteriormente denominada VIVIENDAS JARDÍN, S.A.), contra la sentencia de 22 de diciembre de 2016, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por TERSICIA, S.A. (anteriormente denominada VIVIENDAS JARDÍN, S.A.), contra la resolución de 21 de junio de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por la que se estimó en parte el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 26 de noviembre de 2009, resoluciones que se anulan así como los actos administrativos de los que traigan causa.

**Cuarto.**

Respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**Quinto.**

Por lo que se refiere a las costas de la instancia cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.