

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

de 26 de septiembre de 2013 (\*)

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 2, apartado 1, letra c), 26, 62 y 63 – Devengo del impuesto – Prestaciones recíprocas – Operaciones a título oneroso – Base imponible de una operación cuya contraprestación esté constituida por servicios – Atribución por una persona física a una sociedad del derecho de utilizar y de arrendar a terceros bienes inmuebles a cambio de los servicios de mejora y amueblamiento de esos inmuebles prestados por dicha sociedad»

En el asunto C-283/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 29 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de junio de 2012, en el procedimiento entre

**Serebryannay vek EOOD**

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Jarašinas (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno búlgaro, por la Sra. E. Petranova y el Sr. Y. Atanasov, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 26, 62 y 63 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 Serebryannay vek EOOD (en lo sucesivo, «Serebryannay vek») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Varna en la administración central de la Agencia nacional tributaria; en lo sucesivo, «Direktor») sobre una liquidación complementaria por la que se exigía a Serebryannay vek el pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al mes de julio de 2010.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]».

4 El artículo 26, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.»

5 Con arreglo al artículo 62 de dicha Directiva:

«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.»

6 Conforme al artículo 63 de la Directiva IVA, «[e]l 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».

7 A tenor del artículo 65 de la misma Directiva, «[e]n 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».

8 El artículo 73 de la Directiva IVA establece:

«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 adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

9 El artículo 75 de la Directiva IVA dispone:

«En las 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, la base imponible estará constituida por el total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.»

10 El artículo 80, apartado 1, de dicha Directiva 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 en él se enumeran.

#### *Normativa búlgara*

11 El artículo 2, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006, en su versión aplicable al litigio principal (Ley del IVA; en lo sucesivo, «ZDDS»), establece que estará sujeta al IVA toda prestación de servicios efectuada con carácter oneroso.

12 El artículo 9 de la ZDDS dispone:

«1) Será prestación de servicios todo suministro de un servicio.

2) Asimismo, tendrá la consideración de prestación de servicios:

[...]

4. la prestación de un servicio de reparación o mejora de un activo arrendado o cedido en uso efectuada por el poseedor o el usuario de dicho activo.

3) Se equiparán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

1. la prestación de un servicio para las necesidades privadas de las personas naturales sometidas al impuesto, del propietario, de los trabajadores o de terceros, siempre que en su realización se emplee un bien en cuya fabricación, importación o adquisición se haya deducido total o parcialmente el impuesto soportado;

2. la prestación a título gratuito de un servicio para las necesidades privadas de las personas naturales sometidas al impuesto, del propietario, de los trabajadores o de terceros.

4) No se aplicará el apartado 3:

[...]

2. a la prestación a título gratuito de un servicio de reparación de un elemento del activo arrendado o cedido en uso efectuada por el poseedor o usuario de dicho elemento del activo, en los casos en que el elemento del activo haya sido arrendado o cedido en uso al poseedor o al usuario, y haya sido efectivamente utilizado de modo continuado, durante al menos tres años;

3. a la prestación a título gratuito de un servicio de mejora de un elemento del activo puesto a disposición de un concesionario efectuada por este último, cuando ello constituya una condición y/o una obligación de conformidad con el contrato de concesión;

[...]».

13 El artículo 25 de la ZDDS establece:

«1) Darán lugar al devengo del IVA, a efectos de la presente Ley, la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuadas por un sujeto pasivo conforme a lo dispuesto en la presente Ley [...]

2) El devengo del impuesto se producirá en la fecha en que se transmita la propiedad del bien o se preste el servicio.

3) Fuera de los casos contemplados en el apartado 2, el devengo del impuesto se producirá:

[...]

6. en la fecha de la devolución efectiva del elemento del activo reparado o mejorado al finalizar el contrato o interrumpirse el uso de dicho elemento del activo, en el supuesto de prestación gratuita de servicios de reparación o mejora de un elemento del activo arrendado o cedido en uso efectuada por el poseedor o el usuario de dicho elemento del activo, cuando no concurren los requisitos del artículo 9, apartado 4, números 2 y 3.

[...]

6) En la fecha en que se produzca el devengo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4:

1. será exigible el impuesto contemplado en la presente Ley para las operaciones imponibles y nacerá la obligación de liquidar el impuesto para el sujeto pasivo registrado.

[...]»

14 El artículo 26 de la ZDDS dispone:

«[...]

2) La base imponible se calculará tomando en consideración todos los elementos que integren la remuneración que el suministrador del bien o el prestador del servicio haya recibido del adquirente, del destinatario del servicio o de un tercero en el contexto de la operación o la remuneración pendiente de pago al suministrador del bien o al prestador del servicio, remuneración cuyo importe se expresará, en leva y stotinki, sin incluir el IVA. No se considerarán contraprestación los pagos de intereses y de sanciones contractuales que tengan carácter indemnizatorio.

[...]

7) Cuando se fije una contraprestación consistente total o parcialmente en bienes o servicios (el pago se efectúa total o parcialmente en bienes o servicios), la base imponible de la operación será el valor normal del bien entregado o del servicio prestado, calculado en el momento en que el impuesto resulte exigible.»

15 El artículo 27, apartado 3, de la ZDDS dispone:

«[...]

3) La base imponible será el precio de mercado en las operaciones siguientes:

1. las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre personas vinculadas;

[...]

3. las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito contempladas en el artículo 9, apartado 2, número 4.»

16 El artículo 130 de la ZDDS está redactado como sigue:

«1) En toda entrega de bienes o prestación de servicios para la que se haya fijado una contraprestación consistente total o parcialmente en bienes o servicios se considerará que existen dos entregas de bienes o prestaciones de servicios correlativas y que cada suministrador de un bien o servicio es vendedor de lo que suministra y comprador de lo que recibe.

2) El devengo del impuesto por las operaciones previstas en el apartado 1 se producirá de conformidad con las disposiciones generales de la Ley.

3) Se considerará que la operación contemplada en el apartado 1 cuyo devengo se produzca en primer lugar constituye un pago anticipado (total o parcial) de la segunda operación.»

17 El apartado 1, número 8, de las disposiciones adicionales de la ZDDS dispone que una prestación se considera efectuada «a título gratuito» cuando por ella no se recibe contraprestación alguna o cuando su valor es varias veces superior al de la contraprestación.

18 La Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane (Ley del impuesto de sociedades) dispone en su artículo 51:

«1) Son activos fijos inmateriales sometidos a gravamen:

1. Los recursos no financieros obtenidos que:

a) carezcan de sustancia física;

b) se utilicen durante un período superior a doce meses;

c) tengan una vida útil limitada;

d) tengan un valor igual o superior al menor de los valores siguientes:

aa) el valor mínimo de los activos fijos inmateriales establecido por la política contable del sujeto pasivo;

bb) 700 BGN;

[...]

3. Las cantidades facturadas por operaciones económicas que den lugar a un incremento del valor económico de los activos que han sido arrendados o cedidos en uso; tales cantidades no constituyen activos fijos materiales a efectos del impuesto.

[...]»

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

19 Serebryannay vek es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal de Derecho búlgaro propiedad del Sr. Bodzuliak, que es también su gerente. Según el registro mercantil, tiene por objeto el arrendamiento de inmuebles, el turismo y la hostelería, entre otros.

20 En el mes de junio de 2009, el Sr. Bodzuliak compró, a título personal, un apartamento que se encontraba en un apartotel situado en Varna. Asimismo, adquirió un segundo apartamento en la misma ciudad. Dichos apartamentos se declararon como pertenecientes en copropiedad al Sr. Bodzuliak y a su esposa (en lo sucesivo, «propietarios»).

21 El 8 de abril de 2009, el Sr. Bodzuliak celebró, en su nombre, dos contratos de contenido idéntico con Serebryannay vek, en cuya virtud concedió a ésta un «derecho real de usufructo» sobre su patrimonio inmobiliario sin terminar, en fase de obra gruesa, y en particular sobre los dos apartamentos de que se trata, durante un período de cinco años con posibilidad de prórroga. Estaba previsto que Serebryannay vek arrendaría los referidos apartamentos a terceros.

22 En virtud de dichos contratos y durante su vigencia, Serebryannay vek no ha de pagar a los propietarios alquiler alguno. En cambio, se compromete a llevar a cabo, en su nombre, a sus expensas y según su apreciación, la obras de acondicionamiento y montaje necesarias para que los apartamentos sean explotados, en particular, la adquisición y el suministro de suelos, muebles, decoración y sanitarios. Está previsto que, al término de los referidos contratos, los propietarios recuperen los apartamentos de que se trata con las reformas efectuadas en ellos.

23 El 21 de octubre de 2010, las autoridades tributarias efectuaron un control y giraron una liquidación complementaria por el mes de julio de 2010. Consideraron que Serebryannay vek había realizado una prestación de servicios gratuita en beneficio de los propietarios y que la base imponible de dicha prestación se correspondía con el valor de los gastos efectuados por dicha sociedad para la prestación indicada.

24 Serebryannay vek interpuso ante el Direktor un recurso administrativo contra la referida liquidación. Mediante resolución de 10 de junio de 2011, éste anuló la liquidación y devolvió el expediente a las autoridades tributarias para que se llevara a cabo una nueva inspección. Consideró, esencialmente, que se había producido un intercambio de prestaciones, pues Serebryannay vek había recibido en arrendamiento los apartamentos de que se trata como retribución por sus servicios de acondicionamiento y amueblamiento de los apartamentos. Habida cuenta de dicha interpretación, el Direktor consideró que, con arreglo al artículo 26, apartado 7, de la ZDDS, la base imponible de los servicios de acondicionamiento y amueblamiento de los referidos apartamentos era el precio de mercado de dichos servicios y que debía determinarse en una nueva inspección.

25 Por lo tanto, las autoridades tributarias efectuaron un segundo control y comprobaron que se había producido un intercambio de prestaciones, a saber, los servicios de acondicionamiento y amueblamiento por parte de Serebryannay vek y un servicio de arrendamiento por parte de los propietarios, en el sentido del artículo 130 de la ZDDS, dado que el Sr. Bodzuliak posee los apartamentos en cuestión en copropiedad con su esposa, es el único titular del capital de Serebryannay vek y no se había convenido precio alguno por el arrendamiento.

26 Las autoridades tributarias consideraron que la fecha de la autorización de explotación del hotel en el que se sitúa el primer apartamento mencionado en el apartado 20 de esta sentencia, a saber, el 29 de junio de 2010, era la fecha de ejecución de los servicios de acondicionamiento y amueblamiento. En lo que respecta al segundo apartamento mencionado en ese mismo apartado, se tomó como fecha de prestación de los referidos servicios la fecha del acta de recepción definitiva de obra, a saber, el 30 de junio de 2010.

27 Habida cuenta de estas fechas, las autoridades tributarias consideraron que Serebryannay vek hubiera debido emitir, a más tardar el 5 de julio de 2010, una factura relativa a las prestaciones de acondicionamiento y amueblamiento que había efectuado.

28 Al haberse realizado las operaciones entre personas vinculadas, se consideró que la base imponible de los servicios prestados por Serebryannay vek debía ser el precio de mercado de dichos productos y servicios. El valor global de los dos apartamentos de que se trata fue determinado mediante peritaje en 558.000 leva búlgaros (BGN). Sobre esta base, las autoridades tributarias giraron el 14 de diciembre de 2011 una nueva liquidación complementaria, en la que se indicaba que Serebryannay vek adeudaba, en concepto de IVA correspondiente al mes de julio de 2010, una cantidad de 111.600 BGN, más unos intereses de demora por importe de 6.341,55 BGN.

29 Serebryannay vek interpuso recurso administrativo contra la referida liquidación ante el Direktor, que desestimó dicho recurso mediante resolución de 12 de marzo de 2012. La sociedad interpuso un recurso contencioso contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de dicho recurso, sostiene que no existió intercambio de prestaciones, sino que ella realizó una prestación de servicios a título gratuito en el sentido del artículo 9, apartado 2, número 4, de la ZDDS. Considera que el devengo del impuesto del IVA por dicha prestación se producirá en la fecha de la devolución efectiva del elemento del activo mejorado al finalizar el contrato o interrumpirse el uso del bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25, apartado 3, número 6, de la ZDDS.

30 Con carácter subsidiario, Serebryannay vek alega que el IVA hubiera debido imputarse al mes de junio de 2010, es decir, al período en el que se considera que se realizaron los servicios de que se trata, y no al mes de julio de 2010. Dicha sociedad también entiende que la base imponible hubiera debido estar constituida por el valor del servicio recibido, y no por el de los

servicios prestados.

31 Además, según Serebryannay vek, la normativa búlgara es incompatible con el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 26 de la Directiva IVA, porque únicamente pueden someterse al impuesto las operaciones a título oneroso.

32 El órgano jurisdiccional remitente considera que, para resolver el litigio del que conoce, ha de determinar si se ha producido un intercambio de prestaciones de servicios y, de ser así, cuáles son las normas aplicables para determinar la base imponible de ambas prestaciones. En cambio, si no se trata de un intercambio, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si los servicios prestados por Serebryannay vek constituyen una prestación sujeta al impuesto y, de ser así, en qué momento se produce el devengo del impuesto por dichos servicios y cómo determinar su base imponible.

33 El órgano jurisdiccional remitente considera que las autoridades tributarias calificaron erróneamente de arrendamiento la puesta a disposición de Serebryannay vek de los apartamentos de que se trata efectuada por los propietarios. Un arrendamiento es una operación a título oneroso, lo que no es el caso en el litigio principal, según dicho órgano jurisdiccional, puesto que los contratos en cuestión establecen expresamente que no se adeuda alquiler alguno. Por lo tanto, se trata de una operación a título gratuito consistente en una cesión de uso. En opinión de dicho órgano jurisdiccional, considerar que los servicios prestados por Serebryannay vek equivalen al pago de un alquiler sería contrario a la voluntad de las partes.

34 El órgano jurisdiccional remitente, estimando que Serebryannay vek ha adquirido un activo fijo inmaterial como contraprestación por los gastos en que ha incurrido para mejorar los apartamentos de que se trata, se pregunta si cabe considerar que la adquisición de tal activo constituye el pago por los servicios de mejora. En el supuesto de que así sea, considera que se trataría de una operación a título oneroso, por la que la determinación de la fecha del devengo del impuesto y de la base imponible a los efectos del IVA no plantearía dificultad alguna. En el supuesto de no ser así, se trataría de una prestación de servicios a título gratuito que, en las circunstancias del caso de autos, no puede equipararse a una prestación a título oneroso, puesto que dicha prestación servía los fines de la actividad económica de Serebryannay vek. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si las disposiciones nacionales relativas, en particular, al carácter imponible, la base imponible y el momento en el que se produce el devengo por tales prestaciones realizadas a título gratuito son compatibles con los artículos 2, apartado 1, letra c), 26, 62 y 63, de la Directiva IVA.

35 En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [IVA], en el sentido de que la adquisición de un activo fijo inmaterial en contrapartida de los gastos en que se incurrido para mejorar un bien arrendado o cedido en uso constituye un pago por el servicio de mejora, aunque, en virtud del contrato, el propietario del bien patrimonial no esté obligado a pagar retribución alguna?

2) ¿Es contraria al artículo 2, apartado 1, letra c), y al artículo 26 de la Directiva [IVA] una disposición nacional según la cual un servicio prestado a título gratuito consistente en la mejora de un bien arrendado o cedido en uso está sometido al impuesto en todo caso? ¿Es relevante para responder a esta cuestión en las circunstancias del litigio principal el hecho de que:

– el prestador del servicio gratuito haya ejercido el derecho a deducir el IVA por los bienes y servicios empleados para realizar la mejora, derecho que aún no le había sido denegado

mediante una liquidación complementaria en vigor, y de que,

– en el momento de la inspección fiscal, la sociedad aún no hubiera comenzado a utilizar los inmuebles para prestaciones sometidas al impuesto, pero los contratos no hubieran expirado aún?

3) ¿Es contraria a los artículos 62 y 63 de la Directiva [IVA] una disposición nacional según la cual el devengo no se produce en el momento de prestarse el servicio (en el caso de autos, la realización de mejoras), sino en el momento de la devolución efectiva del bien patrimonial que ha sido mejorado, producida al término del contrato o cuando cese el uso?

4) En caso de respuesta negativa a las cuestiones primera y segunda, ¿cuál es la disposición del título VII de la Directiva [IVA] en virtud de la cual ha de determinarse la base imponible a efectos del impuesto sobre el valor añadido, cuando la operación gratuita no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 26 de dicha Directiva?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

36 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios de acondicionamiento y amueblamiento de un apartamento debe considerarse efectuada a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado con el propietario de dicho apartamento, el prestador de tales servicios se obliga, por una parte, a efectuar la citada prestación de servicios a sus expensas y obtiene, por otra, el derecho de disponer del referido apartamento a fin de utilizarlo para su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato sin estar obligado a pagar alquiler alguno, mientras que el propietario recupera el apartamento acondicionado al término del citado contrato.

37 A este respecto, ha de recordarse, en primer lugar, que para poder calificar una operación de operación a título oneroso únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véanse las sentencias de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Rec. p. I?743, apartado 22, y de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, Rec. p. I?5059, apartado 25). Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias de 3 de septiembre de 2009, RCI Europe, C?37/08, Rec. p. I?7533, apartado 24, y de 3 de mayo de 2012, Lebara, C?520/10, apartado 27).

38 En segundo lugar, la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva IVA, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero (sentencia de 3 de julio de 2001, Bertelsmann, C?380/99, Rec. p. I?5163, apartado 17 y jurisprudencia que allí se cita). Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos.

39 En tercer lugar, los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (véanse, en este

sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartados 23 a 25, y de 19 de diciembre de 2012, Orfey, C-549/11, apartado 35).

40 Por lo tanto, cuando, en virtud de un contrato celebrado con el propietario de un apartamento, el prestador de servicios de acondicionamiento y amueblamiento de dicho apartamento se obliga, por una parte, a efectuar dicha prestación de servicios a sus expensas y obtiene, por otra, el derecho de disponer del referido apartamento a fin de utilizarlo para su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato sin estar obligado a pagar alquiler alguno, mientras que el propietario recupera el apartamento acondicionado al término de dicho contrato, la referida prestación de servicios de acondicionamiento y amueblamiento está incluida en la categoría de las prestaciones de servicio a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA. En efecto, existe en tal caso una relación directa entre la referida prestación y la contraprestación realmente recibida por quien efectuó la prestación, a saber, el derecho de disponer del apartamento de que se trata para los fines de su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato.

41 El hecho de que la prestación de servicios de que se trata únicamente beneficie al propietario del apartamento tras la expiración del contrato no tiene incidencia alguna al respecto, puesto que, desde la celebración de dicho contrato sinalagmático, las partes se obligan una frente a la otra a efectuar prestaciones recíprocas (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p. I-3293, apartado 40, y RCI Europe, antes citada, apartados 31 y 33).

42 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios de acondicionamiento y amueblamiento de un apartamento debe considerarse efectuada a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado con el propietario de dicho apartamento, el prestador de tales servicios se obliga, por una parte, a efectuar la citada prestación de servicios a sus expensas y obtiene, por otra, el derecho de disponer del referido apartamento a fin de utilizarlo para su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato sin estar obligado a pagar alquiler alguno, mientras que el propietario recupera el apartamento acondicionado al término del citado contrato.

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta*

43 Del tenor de las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta se desprende que únicamente han sido planteadas para el supuesto de que de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial resultara que una prestación de servicios como la descrita en esa primera cuestión no está incluida en la categoría de las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

44 Habida cuenta de lo anterior, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta.

#### **Costas**

45 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:

**El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe**

**interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios de acondicionamiento y amueblamiento de un apartamento debe considerarse efectuada a título oneroso cuando, en virtud de un contrato celebrado con el propietario de dicho apartamento, el prestador de tales servicios se obliga, por una parte, a efectuar la citada prestación de servicios a sus expensas y obtiene, por otra, el derecho de disponer del referido apartamento a fin de utilizarlo para su actividad económica durante la vigencia de dicho contrato sin estar obligado a pagar alquiler alguno, mientras que el propietario recupera el apartamento acondicionado al término del citado contrato.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.