

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 3 de septiembre de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 24, apartado 1, 25, letra b), 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1 — Concepto de “prestación de servicios” — Contrato de abono a servicios de asesoramiento — Devengo del impuesto — Necesidad de demostrar la prestación efectiva de los servicios — Exigibilidad del impuesto»

En el asunto C-463/14,

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 septiembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de octubre de 2014, en el procedimiento entre

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y los Sres. E. Jarašinas y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de julio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Asparuhovo Lake Investment Company OOD, por el Sr. J. Fitsev;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. A. Kirova, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. A. Magrippi, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Lares y la Sra. A. Cunha, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Roussanov y la Sra. M. Owsiany-Hornung, 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 24, apartado 1, 25, letra b), 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Asparuhovo Lake Investment Company OOD (en lo sucesivo, «ALIC») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social», para la ciudad de Varna, de la Administración central de la Agencia Tributaria; en lo sucesivo, «Direktor»), relativo a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la adquisición de servicios de asesoramiento mediante abono.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 2 de la Directiva IVA establece:

«1. 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 9, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 24 de la misma Directiva está redactado como sigue:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

6 A tenor del artículo 25 de dicha Directiva:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

[...]

b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;

[...]»

7 El artículo 62 de la Directiva IVA dispone:

«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.»

8 El artículo 63 de dicha Directiva establece:

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

9 El artículo 64, apartado 1, de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.»

10 El artículo 66 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros establecer excepciones a «lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65 [y] disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;
- c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo».

Normativa búlgara

11 En virtud del artículo 2 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV nº 63 de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable cuando se produjeron los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«Estarán sujetas al [IVA]:

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

[...]»

12 El artículo 8 del ZDDS establece:

«A efectos de esta Ley, se entenderá por “servicio” todo lo que tenga un valor y sea distinto de un bien, dinero de curso legal o monedas extranjeras que se empleen como medios de pago.»

13 Con arreglo al artículo 9 de la ZDDS:

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

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

[...]

2. la asunción de obligaciones de no hacer o de no ejercer derechos;

[...]»

14 El artículo 25 de la ZDDS dispone:

«1) Se considerará “devengo del impuesto”, a efectos de la presente Ley, la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuados por un sujeto pasivo en virtud de la presente Ley, la adquisición intracomunitaria y la importación de bienes en el sentido del artículo 16.

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

[...]

(4) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice de forma periódica, gradual o continuada, salvo en el caso de las entregas y los servicios del artículo 6, apartado 2, cada período o fase para el que se haya acordado un pago será considerado como entrega o servicio separado y el devengo del impuesto se producirá en el momento en que venza el pago.

[...]

(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, en el sentido de la presente Ley, el impuesto aplicable a operaciones imponibles y nacerá la obligación del sujeto pasivo registrado de repercutir el impuesto,

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 ALIC es una sociedad búlgara que se dedica principalmente a la agricultura, horticultura, ganadería y actividades auxiliares.

16 El 1 de agosto de 2011, dicha sociedad celebró sendos contratos de abono a servicios de asesoramiento con otras cuatro sociedades, a saber «Krestan Bulmar - Korporativni finansi» EOOD, «Krestan Bulmar — Biznes razvitie» EOOD, «Krestan Bulmar — Legakonsult» EOOD y «Biznes Ekspres» EOOD (en lo sucesivo, conjuntamente, «proveedoras»), respectivamente en materia de financiación de empresas, desarrollo comercial, asesoría jurídica y seguridad de la información. Todas estas empresas de consultoría estaban representadas por una misma

persona. Las partes contractuales dieron por terminados los contratos con efectos a 5 de marzo de 2012.

17 Con arreglo a los citados contratos, las proveedoras se comprometieron:

- a mantenerse a disposición de ALIC a efectos de asesoramiento, reuniones y contratación los días laborables de 9 a 18 horas y, si fuese necesario, fuera del horario de oficina, incluidos los domingos y días festivos;
- en su caso, a desplazar a una persona competente, durante el tiempo que fuese necesario, a las instalaciones de ALIC o de un tercero relacionado con ésta, incluso fuera del horario de oficina y los domingos y días festivos;
- a conseguir e intercambiar la documentación e información necesarias entre las partes para garantizar una protección lo más completa y eficaz posible de los intereses de ALIC, y
- a enviar al cliente en tiempo hábil, a efectos de consulta, acuerdo y firma, todos los documentos necesarios relativos a la protección de sus intereses.

18 Las proveedoras declararon no haber celebrado ningún contrato similar con terceros que tuvieran intereses contrapuestos a los de ALIC o que fueran competidores directos de ésta. Asimismo, se comprometieron a abstenerse de celebrar tales contratos.

19 Como contrapartida, ALIC se comprometió a abonarles una retribución semanal, pagadera el lunes de la semana siguiente a aquella en la que se hubiese devengado. ALIC se dedujo el IVA especificado en las facturas emitidas por las proveedoras.

20 ALIC fue sometida a inspección fiscal por el período comprendido entre agosto y octubre de 2011. Durante la inspección, la Administración tributaria comprobó que las facturas se habían emitido dentro del plazo señalado en los contratos, se habían contabilizado debidamente tanto en los libros de las proveedoras como en los de ALIC y habían sido objeto de declaración del IVA. La Administración tributaria verificó igualmente que las facturas emitidas por las proveedoras se habían pagado por vía bancaria. Además, la Administración tributaria confirmó que las proveedoras disponían de personal suficientemente cualificado para la prestación de los servicios pactados.

21 En cuanto al modo de prestación de los servicios, las proveedoras declararon que las partes no habían previsto dejar constancia formal, mediante documentos, ni de la solicitud ni de la prestación de los servicios. Las tareas y los problemas corrientes se examinaban en reuniones, por teléfono o mediante correos electrónicos. Las personas concretas encargadas de prestar dichos servicios precisaron que el encargado del contacto con el cliente les asignaba, mediante mensajes electrónicos, las diferentes tareas que procedía prestar para ALIC.

22 La Administración tributaria consideró que no se había aportado prueba alguna relativa al tipo y la cantidad o naturaleza de los servicios realmente prestados y, en particular, que no se había proporcionado ningún documento de primera mano acerca del número de horas trabajadas ni se había facilitado ninguna información acerca del método de cálculo de los precios de los servicios. El 1 de agosto de 2013, la Administración tributaria giró una liquidación provisional, denegando a ALIC el derecho a deducirse el IVA facturado por las proveedoras, que ascendía a 33 349 levas búlgaras (BGN), esto es, unos 17 000 euros.

23 ALIC impugnó la liquidación provisional ante el Direktor. Éste confirmó dicha liquidación mediante resolución de 4 de noviembre de 2013, a raíz de lo cual ALIC interpuso recurso

contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional remitente.

24 Este último observa que los contratos celebrados por ALIC sólo determinaban el ámbito de los servicios de asesoramiento, pero no indicaban ningún resultado concreto con respecto al objeto, plazo de prestación, modo de recepción ni precio unitario de tales servicios. Dicho órgano jurisdiccional añade que la decisión de las partes de retribuir los servicios prestados por las proveedoras mediante cantidades fijas, pagaderas periódicamente, demuestra que las partes contractuales no habían vinculado la exigibilidad de la retribución a un resultado concreto, por lo que no ha lugar a examinar si se alcanzaron efectivamente tales resultados.

25 El órgano jurisdiccional remitente precisa que la Administración tributaria no ha afirmado en ningún momento que las prestaciones de servicios con respecto a las cuales ALIC reclama el derecho a deducir el IVA soportado hayan sido fraudulentas, y que dicha Administración tampoco ha aportado prueba a este respecto.

26 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente afirma albergar dudas acerca de si un contrato de abono, como el controvertido en el litigio principal, puede constituir una «prestación de servicios» en el sentido de los artículos 24, apartado 1, y 25, letra b), de la Directiva IVA, o si tan sólo la prestación de servicios concretos de asesoramiento puede constituir tal prestación y dar lugar al derecho a deducir el IVA. En el primer caso, se plantea igualmente si el devengo del impuesto y su exigibilidad se producen al expirar el período para el que se pactó el pago.

27 En estas circunstancias, el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Varna, Bulgaria) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 24, apartado 1, y 25, letra b), de la Directiva [IVA] en el sentido de que el concepto de “prestaciones de servicios” también comprende los supuestos de contratos de abono a servicios de asesoramiento como los del procedimiento principal, en virtud de los cuales el prestador de los servicios, que dispone de personal cualificado para tal prestación, se pone a disposición del cliente durante la vigencia del contrato y se compromete a no celebrar contratos con un objeto comparable con competidores del cliente?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 63 y 64, apartado 1, de la Directiva [IVA] en el sentido de que, en el abono a servicios de asesoramiento, el devengo del impuesto se produce al expirar el período para el que se pactó el pago, con independencia de que el cliente haya recurrido, o en su caso, con qué frecuencia lo haya hecho, a los servicios para los que el asesor se puso a su disposición?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 62, apartado 2, de la Directiva [IVA] en el sentido de que quien presta servicios en el marco de un contrato de abono de asistencia está obligado a liquidar el IVA relativo a los servicios al expirar el período para el que se acordó la retribución del abono, o dicha obligación sólo nace si el cliente recurrió a los servicios del asesor durante el período impositivo correspondiente?

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

28 En la vista ante el Tribunal de Justicia, el Direktor afirmó que las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia eran inadmisibles, aduciendo para ello que el litigio principal no suscitaba ninguna cuestión jurídica —pues todas las partes interesadas estaban de acuerdo respecto a la interpretación de los preceptos de la Directiva IVA de que se trata en el litigio principal— sino

únicamente cuestiones de hecho acerca de la existencia de pruebas que demuestren la realidad de los servicios de asesoramiento proporcionados por las proveedoras.

29 A este respecto, debe recordarse que, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Además, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales facilitar al Tribunal de Justicia los elementos de hecho y de Derecho necesarios para que éste pueda responder de manera útil a las cuestiones que le hayan sido planteadas (véase, en particular, la sentencia Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, apartados 32 y 33).

30 Pues bien, según el tribunal remitente, no se han demostrado ni la irrealidad de los servicios de asesoramiento de que se trata en el litigio principal ni tampoco la existencia del fraude que de ello se derivaría. Además, ese órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la aplicación del IVA a los contratos de abono que tienen por objeto servicios de asesoramiento.

31 En consecuencia, procede declarar la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas.

Primera cuestión prejudicial

32 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 24, apartado 1, y 25, letra b), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «prestación de servicios» comprende los contratos de abono a servicios de asesoramiento, en especial de índole jurídica, comercial y financiera, con arreglo a los cuales el prestador del servicio se pone a disposición del cliente durante la vigencia del contrato y se compromete a no celebrar contratos con un objeto comparable con los competidores del cliente.

33 Con carácter preliminar, debe recordarse que, al igual que la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), la Directiva vigente asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imposables, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (sentencia Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 25).

34 Lo dispuesto en el título IX de la Directiva IVA exime del impuesto algunas actividades. La prestación de servicios de asesoramiento, en particular, el asesoramiento jurídico, comercial y financiero, no forma parte de estas exenciones. Por consiguiente, los servicios de asesoramiento como los del litigio principal están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA.

35 Procede recordar que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio facilitado y una prestación de servicios sólo es imponible, en consecuencia, si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Por lo tanto, una prestación sólo es imponible si 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 este sentido, las sentencias Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 y 14, y Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, apartado 39).

36 Por lo tanto, ha de determinarse si el desembolso a tanto alzado efectuado con arreglo a un contrato de abono para la prestación de servicios de asesoramiento, como el del litigio principal, es la contrapartida de las prestaciones de servicios estipuladas, incluido el compromiso de estar permanentemente a disposición del cliente y de no celebrar contratos con sus competidores y, asimismo, si existe un vínculo directo entre los servicios prestados y la contrapartida recibida.

37 En este sentido, en los asuntos que, respectivamente, dieron lugar a las sentencias Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) y Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), el Tribunal de Justicia ya examinó la aplicación del IVA, por una parte, a una cuota anual fija abonada a una asociación deportiva para la utilización de instalaciones deportivas que incluían un campo de golf y, por otra, a un abono a tanto alzado por servicios de atención a personas dependientes.

38 En el apartado 40 de la sentencia Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) y en el apartado 36 de la sentencia Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), el Tribunal de Justicia declaró esencialmente que, cuando la prestación de servicios de que se trata está constituida, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de los servicios para proporcionar, en el momento oportuno, las prestaciones solicitadas por el cliente, no es necesario, para apreciar que existe una relación directa entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se refiere a una prestación individual y puntual efectuada a requerimiento de un cliente. En cada uno de los asuntos que dieron lugar a esas dos sentencias existía una prestación de servicios imponible, a la que se refería la cuota fija, con independencia del número de prestaciones proporcionadas y recibidas en cada caso, del número de recorridos de golf efectuados o de la cantidad de atenciones prestadas.

39 El que las prestaciones de servicios dispensadas no estén definidas *a priori* ni concretadas individualmente y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad fija tampoco puede afectar al vínculo directo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina *a priori* y siguiendo criterios establecidos (sentencia Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, apartado 37).

40 Estas consideraciones son aplicables a un contrato de abono que tiene por objeto servicios de asesoramiento, como el del litigio principal, cuya realidad debe comprobar no obstante el órgano jurisdiccional nacional, y con arreglo al cual el cliente se compromete a pagar unos importes a tanto alzado en concepto de retribución estipulada entre las partes, con independencia de la cantidad y naturaleza de los servicios de asesoramiento efectivamente prestados durante el período retribuido.

41 El hecho de que el cliente no abone un solo importe fijo, sino que efectúa varios desembolsos periódicos, no puede desvirtuar esta apreciación, ya que la diferencia relativa a estos desembolsos no se refiere a la naturaleza imponible de la actividad, sino únicamente a las formas de pago del importe fijo.

42 El compromiso del proveedor de no ofrecer sus servicios a un competidor del cliente, por su parte, se asemeja a una cláusula de exclusividad insertada en el contrato de abono a servicios de asesoramiento, y no puede alterar el carácter imponible de dicho contrato. Por consiguiente, no procede responder a la primera cuestión teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 25, letra b), de la Directiva IVA, relativo a una «obligación de no hacer».

43 Atendidas las consideraciones anteriores, debe responderse a la primera cuestión

planteada que el artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «prestaciones de servicios» incluye los contratos de abono para proporcionar servicios de asesoramiento a una empresa, en especial de índole jurídica, comercial y financiera, con arreglo a los cuales el prestador del servicio se pone a disposición del cliente durante el período de vigencia del contrato.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

44 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta esencialmente si, en el caso de los contratos de abono a servicios de asesoramiento, como los del litigio principal, los artículos 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el devengo del impuesto y su exigibilidad se producen al expirar el período para el que se estipuló el pago, con independencia de si el cliente solicitó los servicios del prestador y del número de veces que lo haya hecho.

45 La respuesta a esta cuestión se deduce, en parte, de la contestación dada a la primera.

46 Respecto al devengo del impuesto, éste se define en el artículo 62, apartado 1, de la Directiva IVA, como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto. Con arreglo al artículo 63 de la Directiva IVA, este devengo se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

47 Sin embargo, como se ha explicado en los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, en el litigio principal, puesto que el objeto de la prestación de servicios no era dar un asesoramiento concreto, sino mantenerse a disposición de su cliente para asesorarlo, el proveedor lleva a cabo la prestación de servicios por el mismo hecho de la puesta a disposición durante el período señalado en el contrato de abono, con independencia de la cantidad y naturaleza de los servicios de asesoramiento efectivamente prestados durante el período a que se refiere esta retribución.

48 De acuerdo con el artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales pagos se refieran.

49 Por lo tanto, una prestación como la del litigio principal, que consiste, en lo esencial, en estar permanentemente a disposición de su cliente para prestarle servicios de asesoramiento, y que es remunerada mediante importes fijos, abonados de forma periódica, debe considerarse efectuada en el período a que se refiere el pago, haya o no el prestador asesorado efectivamente a su cliente durante dicho período.

50 Al finalizar cada período a que se refieran los pagos se considerará efectuada la prestación, según dispone el artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA. Dado que el devengo y la exigibilidad del impuesto dependen del momento en que se realizó la prestación de servicios, de conformidad con el artículo 63 de esa Directiva, también es al finalizar cada uno de estos períodos cuando se producen ambos eventos.

51 Por consiguiente, procede responder a lo planteado en las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que, respecto a los contratos de abono que se refieren a servicios de asesoramiento, como los del litigio principal, los artículos 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que el devengo del impuesto y su exigibilidad se producen al término del período estipulado para el pago, con independencia de si el cliente ha solicitado efectivamente los servicios del prestador y de la frecuencia con que lo haya hecho.

Costas

52 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 Tercera) declara:

- 1) **El artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «prestaciones de servicios» incluye los contratos de abono para proporcionar servicios de asesoramiento a una empresa, en especial de índole jurídica, comercial y financiera, con arreglo a los cuales el prestador se pone a disposición del cliente durante el período de vigencia del contrato.**
- 2) **Respecto a los contratos de abono que se refieren a servicios de asesoramiento, como los del litigio principal, los artículos 62, apartado 2, 63 y 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el devengo del impuesto y su exigibilidad se producen al término del período estipulado para el pago, con independencia de si el cliente ha solicitado efectivamente los servicios del prestador y de la frecuencia con que lo haya hecho.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.