

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 22 de noviembre de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación — Hecho imponible — Prestación a título oneroso — Distinción entre indemnizaciones no sujetas al IVA y prestaciones de servicios a cambio del pago de una “compensación” sujetas al impuesto»

En el asunto C-295/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa), Portugal, mediante resolución de 8 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de mayo de 2017, en el procedimiento entre

**MEO— Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A.,**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y el Sr. E. Levits (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de abril de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A., por las Sras. V. Codeço y M. Machado de Almeida y el Sr. R. M. Fernandes Ferreira, abogados;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Laires, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno irlandés, por las Sras. M. Browne y J. Quaney y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N. J. Travers, SC, y la Sra. A. Keirse, BL;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. A. Caeiros, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de junio de 2018;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 64, apartado 1, 66, párrafo primero, letra a), y 73 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MEO —Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A. (en lo sucesivo, «MEO»), y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal) en relación con la liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y los intereses compensatorios correspondientes.

## Marco jurídico

### Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que están sujetas al IVA «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 64, apartado 1, de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes [...] 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.»

5 El artículo 66, párrafo primero, de dicha Directiva establece que:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán 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;

[...]»

6 El artículo 73 de la misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«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.»

7 El artículo 90 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

#### Derecho portugués

8 A tenor del artículo 1, apartado 1, letra a), del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido):

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

a) las transmisiones de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional, a título oneroso, por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

9 El artículo 16, apartado 1, del Código del impuesto sobre el valor añadido está redactado en los siguientes términos:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 10, la base imponible de las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto será el valor de la contraprestación obtenida o que vaya a obtenerse del adquirente de los bienes, del destinatario de los servicios o de un tercero.»

#### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 MEO, sociedad domiciliada en Lisboa (Portugal), tiene como actividad principal la prestación de servicios, en territorio portugués, en el sector de las telecomunicaciones. Por lo tanto, realiza una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA y, en consecuencia, está sujeta al IVA.

11 En el marco de su actividad, MEO celebra con sus clientes contratos de prestación de servicios en el sector de las telecomunicaciones, de acceso a Internet, televisión y multimedia, algunos de los cuales establecen períodos mínimos de permanencia, ofreciendo a los clientes condiciones especiales, en particular cuotas mensuales de abono reducidas.

12 Estos contratos estipulan asimismo que, en caso de desactivación de los productos y servicios previstos en ellos antes del transcurso del período mínimo de permanencia convenido, a iniciativa de los clientes o por una causa imputable a estos, MEO tiene derecho a una compensación equivalente al importe de la cuota mensual de abono multiplicada por la diferencia entre la duración del período mínimo de permanencia establecido en el contrato y el número de meses durante los cuales se prestó el servicio.

13 Según el órgano jurisdiccional remitente, el importe adeudado por el cliente a MEO en caso de resolución anticipada del contrato de prestación de servicios está constituido, pues, por el importe de las cuotas de abono correspondientes a la totalidad del período mínimo de permanencia, aunque no se preste el servicio al cliente hasta el término de dicho período.

14 Se desprende asimismo de la resolución de remisión que el cliente adeuda dicho importe cuando el servicio se desactiva antes de que finalice el período mínimo de permanencia, en particular si el cliente incumple su obligación de pagar la cuota mensual de abono estipulada.

15 Durante una comprobación realizada a MEO entre el 1 de abril y el 20 de noviembre de 2014, la Autoridad Tributaria y Aduanera observó que, en lo que respecta al ejercicio impositivo de 2012, MEO no había pagado el IVA correspondiente al importe facturado a los clientes a raíz de la resolución anticipada de contratos de prestación de servicios y, en consecuencia, practicó

una liquidación del IVA.

16 Se desprende de la resolución de remisión que, tras la resolución anticipada por el cliente del contrato de prestación de servicios, MEO desactiva los servicios previstos en el contrato y remite una factura al cliente en la que figura el importe de la compensación contractualmente establecida adeudada a MEO junto con la mención «no sujeto al IVA».

17 Por entender que el importe adeudado a consecuencia de la resolución anticipada de los contratos de prestación de servicios constituye una compensación que no está sujeta al IVA, ya que no tiene por objeto retribuir ninguna prestación de servicios, MEO interpuso recurso de reposición contra el acto de liquidación del IVA, que fue desestimado.

18 El 23 de diciembre de 2015, MEO interpuso recurso de alzada contra la resolución desestimatoria de su recurso de reposición, sobre el que no se resolvió dentro del plazo legal.

19 El 20 de mayo de 2016, MEO interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa), Portugal, solicitando que se declarase la ilegalidad de las actuaciones de liquidación del IVA.

20 El órgano jurisdiccional remitente considera que los importes adeudados por los clientes a MEO por incumplimiento del período mínimo de permanencia contractualmente establecido constituyen, a efectos del IVA, la contraprestación de una prestación de servicios y, por lo tanto, constituyen una retribución.

21 Según dicho órgano jurisdiccional, tales importes tienen asimismo carácter de retribución porque permiten a MEO garantizar el mantenimiento del mismo volumen de ingresos que si no se interrumpen las prestaciones. MEO no sufre ningún lucro cesante, puesto que esos ingresos están contractualmente pactados.

22 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 64, apartado 1, 66, [párrafo primero,] letra a), y 73 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que un operador de telecomunicaciones (televisión, Internet, telefonía móvil y fija) debe liquidar el [IVA] por los importes preestablecidos facturados a los clientes cuando, por causas imputables a estos, se resuelva anticipadamente un contrato con compromiso de permanencia de una duración determinada (período de permanencia), importes que equivalen al de la mensualidad de base adeudada por el cliente conforme al contrato, multiplicado por el número de mensualidades que falten hasta la conclusión del período de permanencia, y cuando el operador ya haya interrumpido la prestación de los servicios en el momento de facturar las referidas cantidades, con independencia de su cobro efectivo, en caso de que:

a) el importe facturado tenga por objeto, con arreglo al contrato, disuadir al cliente de incumplir el período de permanencia a cuya observancia se ha comprometido y compensar los perjuicios irrogados al operador a causa de tal incumplimiento, en particular, por la pérdida del lucro que habría obtenido si el contrato se hubiera cumplido hasta el final del período acordado, por la contratación de tarifas más bajas, por la puesta a disposición de equipamiento u otras ofertas, gratuitamente o a precio reducido, o por los gastos de publicidad y captación de clientes;

b) los contratos con período de permanencia celebrados a través de intermediario conlleven para este último una retribución superior a la de los contratos sin compromiso de permanencia,

cuando, en uno u otro caso (es decir, en los contratos con o sin permanencia), la retribución que debe satisfacerse al intermediario se calcula sobre la base del importe de las mensualidades estipulado en los respectivos contratos;

c) el importe facturado pueda calificarse, en Derecho nacional, de pena convencional?

2) ¿Puede modificar la respuesta a la primera cuestión prejudicial la eventual inexistencia de alguna o algunas de las circunstancias expuestas en los anteriores párrafos señalados con las respectivas letras?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento

23 Tras la presentación de las conclusiones de la Abogado General, MEO solicitó, mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 25 de junio de 2018, que se ordenara la reapertura de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

24 En apoyo de su solicitud, MEO alegó, en esencia, que las conclusiones de la Abogado General, en particular los puntos 41, 44, 46 y 47 de estas, se basaban en hechos erróneos, habida cuenta en particular del importe facturado por MEO a sus clientes en caso de resolución anticipada del contrato de prestación de servicios.

25 A este respecto, es preciso recordar que, en virtud del artículo 252 TFUE, párrafo segundo, el Abogado General presenta públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, requieran su intervención. El Tribunal de Justicia no está vinculado por estas conclusiones ni por la motivación que el Abogado General desarrolla para llegar a las mismas (sentencia de 22 de junio de 2017, *Federatie Nederlandse Vakvereniging* y otros, C?126/16, EU:C:2017:489, apartado 31 y jurisprudencia citada).

26 Es preciso recordar asimismo que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni su Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que las partes interesadas presenten observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (sentencia de 25 de octubre de 2017, *Polbud — Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, apartado 23 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, el hecho de que un interesado no esté de acuerdo con las conclusiones del Abogado General no constituye en sí mismo un motivo que justifique la reapertura de la fase oral del procedimiento, sin importar cuáles sean las cuestiones examinadas en dichas conclusiones (sentencias de 25 de octubre de 2017, *Polbud — Wykonawstwo*, C?106/16, EU:C:2017:804, apartado 24, y de 29 de noviembre de 2017, *King*, C?214/16, EU:C:2017:914, apartado 27 y jurisprudencia citada).

27 Mediante sus alegaciones relativas a los elementos que caracterizan el importe facturado en caso de resolución anticipada por el cliente del contrato de prestación de servicios, MEO pretende contestar a las conclusiones de la Abogado General cuestionando la descripción de dicho importe que se desprende de la petición de decisión prejudicial, de los autos en poder del Tribunal de Justicia y de la información aportada en la vista.

28 Es cierto que en virtud del artículo 83 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia puede ordenar en cualquier momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse basándose en un argumento que no fue debatido entre las partes o los interesados mencionados

en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

29 Ahora bien, el cálculo del importe facturado por MEO en caso de resolución anticipada del contrato de prestación de servicios ha sido descrito por el órgano jurisdiccional remitente, como se desprende del apartado 12 de la presente sentencia, extremo que además MEO no ha cuestionado ni en sus observaciones ni en la vista. Asimismo, debe subrayarse que la comprobación de los hechos es competencia exclusiva del órgano jurisdiccional remitente. En cuanto a la calificación de dicho importe por MEO, no vincula al Tribunal de Justicia en el marco de su respuesta a la petición de decisión prejudicial.

30 En este caso, el Tribunal de Justicia, tras haber oído a la Abogado General, considera que dispone de todos los elementos necesarios para responder a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente y estima que, a efectos de resolver el litigio principal, todos los argumentos, en particular los relativos a la calificación del referido importe, han sido debatidos ante el Tribunal de Justicia.

31 Por consiguiente, no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

32 La República Portuguesa alega la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial invocando el carácter incierto y especulativo de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, que a su juicio no estableció los hechos que originaron el litigio principal y no determinó el marco jurídico pertinente.

33 A este respecto ha de recordarse que, según jurisprudencia reiterada, 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 órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que 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. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth, C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157, apartado 42 y jurisprudencia citada).

34 Además, una petición presentada por un órgano jurisdiccional nacional solo puede ser rechazada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión que se solicita no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (sentencia de 6 de marzo de 2018, SEGRO y Horváth, C-52/16 y C-113/16, EU:C:2018:157, apartado 43 y jurisprudencia citada).

35 En el caso de autos, se desprende de la petición de decisión prejudicial que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la interpretación y la aplicación del artículo 2, apartado 1, letra c), y del artículo 73 de la Directiva del IVA en lo que respecta a la calificación de los importes percibidos por MEO a raíz de la resolución por sus clientes de los contratos de prestación de servicios antes de la conclusión del período mínimo de permanencia convenido. Procede, asimismo, señalar que el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto suficientemente y con precisión las circunstancias de hecho que originaron el litigio principal y el marco jurídico del

procedimiento principal, de los que se desprende que las cuestiones planteadas no son hipotéticas.

36 Por consiguiente, por una parte, la interpretación del Derecho de la Unión que se solicita en el caso de autos presenta una relación cierta con el objeto del litigio principal y, por otra parte, las cuestiones planteadas no son de carácter hipotético.

37 De lo anterior se desprende que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

Primera cuestión prejudicial

38 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende averiguar, en esencia, si el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que contempla un período mínimo de permanencia, importe que equivale al que dicho operador habría percibido durante el resto del citado período, debe considerarse como la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA y como tal debe sujetarse a dicho impuesto.

39 A este respecto, procede señalar que una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del citado precepto, 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 de un servicio individualizable prestado al destinatario (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, apartado 19 y jurisprudencia citada, y de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!Brit-Air*, C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841, apartado 22). Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!Brit-Air*, C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841, apartado 23 y jurisprudencia citada).

40 Por lo que respecta al vínculo directo entre el servicio prestado al beneficiario y el contravalor efectivo recibido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en relación con la venta de billetes de avión no utilizados por los pasajeros y cuyo reembolso no hayan podido obtener estos, que la contraprestación del precio pagado al firmar un contrato relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!Brit-Air*, C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841, apartado 28).

41 Por lo demás, en lo que se refiere al requisito relativo al vínculo directo entre la contraprestación recibida y el servicio prestado, procede determinar si el importe adeudado por el incumplimiento del período mínimo de permanencia, con arreglo a los términos de los contratos objeto del litigio principal, constituye la retribución de un servicio, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia.

42 Pues bien, en el caso de autos, procede recordar que, según el método de cálculo descrito por el órgano jurisdiccional remitente y mencionado en el apartado 12 de la presente sentencia, el

importe adeudado, en virtud de dichos contratos, por el incumplimiento del período mínimo de permanencia consiste en el importe de la cuota de abono multiplicado por la diferencia entre la duración del período mínimo de permanencia y el número de meses en que se prestó el servicio. Por lo tanto, el pago del importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia permite a MEO obtener, en principio, los mismos ingresos que si el cliente no hubiese resuelto anticipadamente el contrato.

43 Por lo que respecta al valor de las estipulaciones contractuales al calificar una operación sujeta al impuesto, ha de señalarse que la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 42 y jurisprudencia citada).

44 Pues bien, dado que en virtud de los contratos objeto del litigio principal, en caso de incumplimiento del período mínimo de permanencia, MEO tiene derecho al pago del mismo importe que habría percibido, en concepto de retribución de los servicios que comenzó a prestar, en el supuesto de que el cliente no hubiese resuelto su contrato, extremo que corresponde verificar, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente, la resolución anticipada del contrato por el cliente, o por una causa que le sea imputable, no altera la realidad económica de la relación entre MEO y su cliente.

45 En tales circunstancias, procede considerar que el contravalor del importe pagado por el cliente a MEO consiste en el derecho del cliente a que dicho operador ejecute las obligaciones derivadas del contrato de prestación de servicios, aunque el cliente no desee o no pueda ejercitar ese derecho por una causa imputable a él. En efecto, en el caso de autos, MEO pone al cliente en disposición de disfrutar de esa prestación en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 40 de la presente sentencia y la interrupción de dicha prestación no le es imputable.

46 Es preciso añadir, a este respecto, que si dicho importe se calificase de compensación destinada a reparar el perjuicio sufrido por MEO, la naturaleza de la contraprestación pagada por el cliente se vería alterada en función de que dicho cliente decidiese o no utilizar el servicio en cuestión durante el período establecido en el contrato.

47 Así, el cliente que hubiese disfrutado de la prestación de servicios durante la totalidad del período mínimo de permanencia estipulado en el contrato y el que hubiese puesto fin al contrato antes de la conclusión de ese período serían tratados de distinta forma a efectos del IVA.

48 Por consiguiente, procede considerar que el importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia retribuye los servicios prestados por MEO, tanto si el cliente ejercita el derecho a disfrutar de esos servicios hasta el término del período mínimo de permanencia como si no lo hace.

49 En cuanto a la exigencia de que las cantidades pagadas constituyan la contraprestación efectiva de un servicio individualizable, debe subrayarse que el servicio que ha de prestarse y el importe facturado al cliente en caso de resolución del contrato durante el período mínimo de permanencia están ya definidos en el momento de la celebración del contrato.

50 Por lo tanto, debe considerarse que el importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia forma parte integrante del precio total pagado por la prestación de servicios, dividido en mensualidades, que pasa a ser inmediatamente exigible en caso de incumplimiento de la obligación de pago.

51 En cuanto a esta última circunstancia, se desprende en efecto de la resolución de remisión

que, con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho nacional, el impuesto correspondiente al citado importe se adeuda en el momento de la emisión de la factura, hipótesis contemplada por el artículo 66, párrafo primero, letra a), de la Directiva del IVA, por excepción, entre otros, al artículo 64, apartado 1, de la Directiva, disposiciones a las que se refiere expresamente el órgano jurisdiccional remitente en el marco de su primera cuestión prejudicial. Habida cuenta de lo anterior, y en particular de que la resolución anticipada del contrato no altera la realidad económica de la relación entre MEO y su cliente, procede considerar que ni la exigibilidad anticipada del IVA en caso de resolución del contrato, ni las disposiciones antes citadas afectan a la interpretación que ha de hacerse del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA en el caso de autos.

52 Por consiguiente, el importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia constituye la contraprestación de una prestación de servicios individualizable.

53 Se desprende de la redacción de la primera cuestión prejudicial, que hace asimismo referencia al artículo 73 de la Directiva del IVA, que el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la posible incidencia sobre la exigibilidad del IVA de la falta de cobro efectivo del importe adeudado en caso de resolución anticipada del contrato.

54 Según dicho artículo, la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener de su cliente.

55 Por otra parte, dado que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor (véase, en ese sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 19).

56 Por lo tanto, ha de añadirse, a los efectos oportunos, y como ha señalado la Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, que si es preciso, corresponderá a las autoridades nacionales competentes efectuar, en las condiciones establecidas por el Derecho nacional, la correspondiente regularización del IVA, con arreglo a lo previsto en el artículo 90 de la Directiva del IVA, de forma que el IVA se deduzca del importe efectivamente percibido de su cliente por el prestador de servicios.

57 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia, importe que equivale al que dicho operador habría percibido durante el resto del citado período de no haberse producido tal resolución, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta a dicho impuesto.

#### Segunda cuestión prejudicial

58 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los requisitos a que se refieren las letras a), b) y c) de la primera cuestión, a saber, respectivamente, el que la finalidad del importe a tanto alzado consista en disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia y en reparar el perjuicio que sufre el operador en caso de incumplimiento de dicho período, el que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la prevista en el caso de los contratos que no estipulan dicho período o el que el importe facturado

se califique en Derecho nacional como pena convencional, son determinantes para la calificación del importe preestablecido en el contrato de prestación de servicios que el cliente adeuda en caso de resolución anticipada de dicho contrato.

59 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar si la finalidad del importe a tanto alzado, que tiene por objeto disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia y reparar el perjuicio sufrido por el operador en caso de resolución anticipada del contrato, afecta a la calificación de dicho importe como retribución de una prestación de servicios.

60 A este respecto, procede señalar que el concepto de «prestaciones de servicios», en el sentido de la Directiva del IVA, debe interpretarse con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartado 41).

61 En cambio, como ya se ha declarado en el apartado 43 de la presente sentencia, es esencial tomar en consideración la realidad económica de la transacción de que se trate, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartados 42, 48 y 49 y jurisprudencia citada). Como ha señalado la Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, conforme a una consideración económica, el importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia garantiza a MEO unos ingresos fijos en forma de retribución contractual mínima.

62 Por consiguiente, la finalidad de ese importe, que consiste en disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia, no es determinante para su calificación, en la medida en que, según la realidad económica, ese mismo importe tiene por objeto garantizar a MEO, en principio, los mismos ingresos que habría obtenido de no haberse resuelto el contrato antes del término del período mínimo de permanencia por causas imputables al cliente.

63 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el hecho de que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la prevista para los contratos que no estipulan tal período afecta a la calificación del importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia.

64 A efectos de determinar si dicho importe constituye una contraprestación de una prestación de servicios sujeta al IVA, se toman en consideración, como se desprende de los apartados 39 a 51 de la presente sentencia, los autos sometidos al Tribunal de Justicia, de los que se desprende que ese mismo importe ha sido calculado en función del importe de la cuota básica de abono tanto respecto del período que precede a la resolución del contrato de prestación de servicios como respecto del período que se extiende desde la resolución del contrato hasta el fin del período mínimo de permanencia.

65 Como quiera que la respuesta dada por el Tribunal de Justicia a la primera cuestión no depende, pues, en absoluto del hecho de que la retribución percibida por un intermediario pueda variar en función del tipo de contrato celebrado con el cliente, basta señalar que una comparación entre los contratos que contemplan un período mínimo de permanencia y los que no lo contemplan carece de pertinencia a efectos de determinar si el importe adeudado por incumplimiento del período mínimo de permanencia constituye una retribución por la prestación de servicios de que se trata en el litigio principal.

66 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta asimismo si el hecho de que el importe facturado por incumplimiento del período mínimo de permanencia se califique, en

Derecho nacional, como pena convencional puede afectar a la calificación de dicho importe como retribución por la prestación de servicios.

67 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos de una disposición de Derecho de la Unión que no incluya ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros deben ser normalmente objeto de una interpretación autónoma y uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 38 y jurisprudencia citada).

68 Por lo tanto, como ha señalado la Abogado General en el punto 34 de sus conclusiones, carece de importancia a efectos de la interpretación de las disposiciones de la Directiva del IVA que dicho importe constituya, en Derecho nacional, una indemnización delictual o una pena convencional o que se califique de resarcimiento, compensación o remuneración.

69 La cuestión de si se produce el pago de una contraprestación por una prestación de servicios es una cuestión del Derecho de la Unión que se ha de resolver al margen de la valoración que haga el Derecho nacional.

70 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que no son determinantes para la calificación del importe preestablecido en el contrato de prestación de servicios que el cliente adeuda en caso de resolución anticipada de este el hecho de que la finalidad de dicho importe a tanto alzado consista en disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia y en reparar el perjuicio que sufre el operador en caso de incumplimiento de dicho período, ni el hecho de que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la prevista en el marco de los contratos que no estipulan tal período ni el hecho de que dicho importe se califique en Derecho nacional como pena convencional.

#### Costas

71 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Quinta) declara:

- 1) 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 el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un período mínimo de permanencia, importe que equivale al que dicho operador habría percibido durante el resto del citado período de no haberse producido tal resolución, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, ha de considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta a dicho impuesto.
- 2) No son determinantes para la calificación del importe preestablecido en el contrato de prestación de servicios que el cliente adeuda en caso de resolución anticipada de este el hecho de que la finalidad de dicho importe a tanto alzado consista en disuadir a los clientes de incumplir el período mínimo de permanencia y en reparar el perjuicio que sufre el operador en caso de incumplimiento de dicho período, ni el hecho de que la retribución percibida por un intermediario por la celebración de contratos que estipulan un período mínimo de permanencia sea superior a la

prevista en el marco de los contratos que no estipulan tal período ni el hecho de que dicho importe se califique en Derecho nacional como pena convencional.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.