



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 8 de mayo de 2025¹

Asunto C-744/23 [Zlakov]ⁱ

T. P. T.
contra
Financial Bulgaria EOOD

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Operaciones imponibles — Falta del carácter oneroso de una prestación de servicios debido a la incertidumbre de la *cuota litis* — Asesoramiento jurídico prestado *pro bono* por un abogado registrado como sujeto pasivo del IVA — Honorarios mínimos legales que, en caso de éxito, debe abonar la parte vencida»

I. Introducción

1. En principio, la normativa del impuesto sobre el valor añadido (IVA) solo grava las operaciones por las que un sujeto pasivo entrega un bien de consumo a otra persona *a título oneroso*, mediante una entrega o una prestación de servicios. La entrega o la prestación gratuita a un consumidor por parte de un sujeto pasivo no está, en principio, sujeta al impuesto. Sin embargo, esto ocurre rara vez, porque, en la vida comercial normal, una empresa no regala nada. Lo que se da con más frecuencia es el pacto de *cuota litis*, en el que la remuneración de un servicio solo se paga en determinadas condiciones, de modo que la cuantía de dicha remuneración es aún incierta en el momento de la prestación del servicio.

2. Pero ¿cómo debe valorarse, con arreglo a la normativa del IVA, el hecho de que un abogado preste servicios a su cliente de forma gratuita, pero que, sin embargo, en caso de éxito, perciba unos honorarios mínimos legales de la parte contraria vencida? Si un tercero paga (en el caso de autos, está obligado a ello) por el servicio prestado, ¿puede considerarse que se trata de un servicio gratuito que no está sujeto al impuesto?

3. Para la parte vencida, esta cuestión supone el 20 % de los honorarios de abogado que ha de reembolsar, en este caso un total de 80 levas búlgaras (BGN).² Para el abogado es determinante saber si debe abonar al Estado búlgaro 20/120 de los honorarios mínimos percibidos. Para

¹ Lengua original: alemán.

ⁱ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

² La cuantía del procedimiento equivale, por tanto, a unos 41 euros.

Bulgaria se plantea la cuestión de si sus ingresos fiscales dependen principalmente de *si, y en qué medida*, el abogado obtiene finalmente una remuneración, o también *de quién o sobre qué base* la recibe (por contrato de su cliente u obligatoriamente, en virtud de la ley, de la parte vencida).

4. En la práctica,³ se ha generado una gran incertidumbre debido al razonamiento seguido en la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto Baštová⁴ en 2016 porque, al menos de acuerdo con una lectura superficial, este se basaba únicamente en la incertidumbre («sujeto en cierta medida al azar») de la remuneración para justificar que el premio del ganador de una competición no constituye la remuneración de un servicio. Tal carácter incierto podría romper el vínculo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba. Esta afirmación fue corroborada por una referencia al asunto Tolsma,⁵ que, sin embargo, se refería principalmente a pagos efectuados por motivos altruistas (en particular, por compasión).

5. El Tribunal de Justicia tiene ahora la oportunidad de aclarar sus consideraciones, bastante vagas, hechas en la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855). En última instancia, se trata de decidir una de las cuestiones fundamentales de la normativa del IVA, a saber, la existencia de la prestación de un servicio imponible, no solo de manera correcta, sino también con una fundamentación acertada.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁶ (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), establece:

«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».

7. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA señala:

«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.

³ Véanse, por ejemplo, las resoluciones del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania; en lo sucesivo, «BFH»), en las que este tuvo que subrayar que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Baštová no era relevante en caso de un pacto de *cuota litis* — BFH, resolución de 30 de marzo de 2021 — V B 63/20, MwStR 2021, 723, apartados 37 y ss.; en sentido similar, sentencia del BFH de 13 de febrero de 2019 — XI R 1/17, BStBl II 2021, 785, apartados 46 y ss. Para una resolución que deja incluso expresamente abierto el ámbito de aplicación de la sentencia del Tribunal de Justicia, véase la sentencia del BFH de 10 de junio de 2020 — XI R 25/18, UR 2020,830, apartado 45.

⁴ Sentencia de 10 de noviembre de 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855), apartados 29 y 35, que se refería a la obtención de un premio por un caballo en una carrera hípica.

⁵ La sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 37, remite a la jurisprudencia citada en su apartado 28 y, por tanto, a la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 17 y ss., que, sin embargo, se refería a los pagos voluntarios hechos por viandantes a un músico callejero.

⁶ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión aplicable al ejercicio controvertido de 2023, modificada en último lugar por la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022 (DO 2022, L 155, p. 1).

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.»

8. El artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA se refiere a la prestación de servicios a título gratuito y establece:

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

[...]

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.»

9. El artículo 28 de la Directiva del IVA se refiere a las operaciones de comisión en el marco de las prestaciones de servicios y reza:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

10. El artículo 73 de la Directiva del IVA regula la base imponible:

«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.»

B. Derecho búlgaro

11. Bulgaria traspuso la Directiva del IVA a la legislación búlgara mediante la *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (en lo sucesivo, «ZDDS»).

12. Bulgaria cuenta además con el *Grazhdanski protsesualen kodeks* (Código de Enjuiciamiento Civil) (en lo sucesivo, «GPK»), que contiene diversas normas sobre la determinación de las costas en los procedimientos judiciales.

13. El artículo 78, apartado 1, del GPK se refiere a la decisión sobre las costas y reza:

«Las tasas, gastos procesales y los honorarios de abogado en caso de haber contratado uno, satisfechos por el demandante, deberán ser reembolsados por el demandado en la proporción en que hayan prosperado las pretensiones de la demanda.»

14. La *Zakon za advokaturata* (Ley de la Abogacía) (en lo sucesivo, «ZA») regula el ejercicio de la actividad de abogado.

15. El artículo 36, apartados 1 y 3, de la ZA establece:

«(1) El abogado o el abogado de un Estado miembro de la Unión Europea tendrá derecho a percibir una remuneración por su trabajo.

[...]

(3) Si no se ha celebrado un contrato, el Alto Consejo de la Abogacía determinará, a solicitud del abogado, del abogado de un Estado miembro de la Unión Europea o del cliente, los honorarios con arreglo al Reglamento del Alto Consejo de la Abogacía.»

16. El artículo 38 de la ZA se refiere a la prestación de servicios de asesoría jurídica a título gratuito y reza:

«(1) El abogado o el abogado de un Estado miembro de la Unión Europea podrá representar y asistir gratuitamente [a las siguientes personas] como asesor jurídico:

1. personas acreedoras de alimentos;
2. personas que atraviesen dificultades económicas, y
3. miembros de la familia, allegados u otros juristas.

(2) Si, en los supuestos recogidos en el apartado 1, la otra parte ha sido condenada en costas, el abogado o el abogado de un Estado miembro de la Unión Europea tendrá derecho a percibir honorarios. El tribunal establecerá los honorarios en una cuantía que no podrá ser inferior a la prevista en el Reglamento, de conformidad con el artículo 36, apartado 2, de la [ZA], y condenará a la otra parte a abonarlos.»

17. En el Reglamento del Alto Consejo de la Abogacía a que se refiere el artículo 36, apartado 2, de la ZA [Naredba 1 ot 09.07.2004 g. za minimalnite razmeri na advokatskite vaznagrazhdenia (Reglamento n.º 1 sobre el Importe Mínimo de los Honorarios de los Abogados), de 9 de julio de 2004 (en lo sucesivo, «Reglamento sobre honorarios»)], el artículo 7, apartado 2, establece lo siguiente:

«Los honorarios por la representación procesal, la defensa y la asistencia letrada en procedimientos de cuantía determinada ascenderán a:

1. en el caso de una cuantía de hasta 1 000 BGN: 400 BGN».

18. Una disposición complementaria a esta (en lo sucesivo, «disposición complementaria») se refiere al impuesto sobre el valor añadido y establece en su artículo 2a lo siguiente:

«En el caso de los abogados no registrados con arreglo a la ZDDS, el importe de los honorarios no incluirá el IVA, mientras que, en el caso de los que sí están registrados, el IVA adeudado se calculará en función de los honorarios fijados con arreglo al presente Reglamento y será parte integrante de los honorarios de abogado que deba pagar el cliente, adeudándose de conformidad con lo dispuesto en la ZDDS.»

III. Hechos

19. La petición de decisión prejudicial se basa en una demanda civil en la que se solicitó que se anulase el contrato celebrado entre las partes relativo a la constitución de una fianza en relación con un contrato de crédito al consumo. El demandante está representado por una sociedad profesional unipersonal de abogados (en lo sucesivo, «sociedad de abogados»).

20. Durante el procedimiento, la sociedad de abogados solicitó al tribunal que le concediera el pago de los honorarios de abogado con inclusión del IVA. La mencionada sociedad está registrada como sujeto pasivo de conformidad con la ZDDS.

21. Con arreglo al poder presentado y al contrato de defensa jurídica y asistencia judicial, los servicios de asesoría jurídica se proporcionaron al demandante de forma gratuita. Esto está permitido por el artículo 38, apartado 1, punto 2, de la ZA para servicios de asesoría jurídica prestados a personas que se encuentran en dificultades económicas.

22. Mediante sentencia n.º 13461, de 3 de agosto de 2023, dictada en el asunto n.º 20221110142769 del registro de asuntos de 2022, se estimó la demanda. Remitiéndose al Reglamento sobre honorarios, el tribunal declaró que los honorarios mínimos de abogado en un asunto cuya cuantía es de 400 BGN (valor del contrato) ascienden a 185,52 BGN. Dado que el demandante estuvo representado por un abogado con sujeción a los requisitos de un servicio de asesoría jurídica gratuita, el tribunal condenó a la demandada a abonar la cantidad de 400 BGN sin IVA. El pago no debía hacerse a la parte del proceso, sino directamente a la sociedad de abogados. La sentencia no fue recurrida y adquirió carácter firme el 25 de septiembre de 2023.

23. Sin embargo, dentro del plazo previsto para la interposición del recurso, la sociedad de abogados solicitó la modificación de la sentencia en lo relativo a la imposición de las costas. Solicitó al tribunal que se le concediera el pago del IVA correspondiente a 400 BGN, que ascendía a 80 BGN (a un tipo del 20 % aplicado a la base imponible de 400).

24. La demandada se opone a tal pretensión y alega que el tribunal no puede conceder el pago del IVA correspondiente a los honorarios, dado que los servicios de asesoría jurídica fueron prestados al demandante de forma gratuita. Se invoca la jurisprudencia (ciertamente inconstante) del Varhoven kasatsionen sad (Tribunal Supremo, Bulgaria).

IV. Procedimiento prejudicial

25. El Sofiyski rayon sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria), competente para pronunciarse sobre las costas, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 26, apartado 1, letra b), y 28 de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de «prestaciones de servicios» que en ellos se menciona comprende:
- a) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) por el abogado de una parte en un procedimiento judicial,

- b) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de «prestación de servicios a título gratuito» comprende:
- a) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) por el abogado de una parte en un procedimiento judicial,
- b) la prestación de servicios de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?
- 3) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, y 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», comprende la prestación de un servicio de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) por el abogado de una parte que ha visto estimadas sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?
- 4) ¿Deben interpretarse los artículos 28 y 75 de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de «sujeto pasivo» incluye:
- a) el abogado (una sociedad profesional unipersonal de abogados) que ha prestado servicios de asesoría jurídica gratuita (*pro bono*) a una parte en un procedimiento judicial,
- b) el abogado (una sociedad profesional unipersonal de abogados) que ha prestado servicios de asesoría jurídica gratuita (*pro bono*) a una parte que ha visto estimada sus pretensiones en un procedimiento, a raíz de lo cual el órgano jurisdiccional concede al abogado (la sociedad profesional unipersonal de abogados) los honorarios que habría percibido si estos se hubieran pactado en el marco de un contrato de defensa jurídica y asistencia judicial?»

26. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, solo presentaron observaciones escritas la parte demandada, Polonia y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia renunció a celebrar una vista oral, de conformidad con el artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento.

V. **Apreciación jurídica**

A. *Sobre las cuestiones prejudiciales*

27. En esencia, con sus cuatro preguntas, bastante extensas, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en realidad, cómo debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. Según esta disposición, una prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal realizada a título oneroso en el territorio de un Estado miembro es una operación sujeta

al IVA (es decir, una operación imponible). Si el servicio no se ha prestado a título oneroso, con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, podría seguir considerándose, en determinadas circunstancias, que ha habido una contraprestación.

28. El concepto de «sujeto pasivo» por el que pregunta el órgano jurisdiccional remitente en el contexto de los artículos 28 y 75 de la Directiva del IVA se deriva del artículo 9 de esta y ya está previsto en el artículo 2, apartado 1, letra c), de esta Directiva. Además, como alegan fundadamente Polonia y la Comisión, el artículo 28 de la Directiva del IVA carece de pertinencia en el presente caso, puesto que presupone que el proveedor actúe *en nombre propio y por cuenta ajena*.⁷ No sucede así en el caso de autos, ya que la sociedad de abogados presta el asesoramiento jurídico al cliente en su propio nombre y por cuenta propia. Por lo tanto, no existe un principal (comitente) por cuenta del cual se compran o venden servicios.

29. Como subraya fundadamente la Comisión, dado que en el presente caso la remuneración fue abonada por la parte vencida en el procedimiento, las cuestiones prejudiciales solo son admisibles y deben responderse en esa medida. En resumen, la cuestión a la que debe responder el Tribunal de Justicia es, por tanto, la siguiente:

¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA en el sentido de que una prestación de servicios llevada a cabo por una sociedad de abogados a favor de sus clientes de forma gratuita, pero que, en caso de éxito, da lugar al pago, por la parte vencida, de los honorarios legalmente establecidos, se presta a título oneroso, o se trata de una prestación de servicios a título gratuito que, o bien no está sujeta al impuesto, o se presume realizada a título oneroso en el sentido del artículo 26?

30. Para ello, expondré, en primer lugar, que, en el contexto de un impuesto general sobre el consumo, el concepto de prestación de servicios a título oneroso debe entenderse en sentido amplio. Por lo tanto, no puede depender de *quién* ha pagado algo por un beneficio consumible (la parte contratante o un tercero), sino únicamente de si se ha pagado algo a un sujeto pasivo por un beneficio consumible (véase la sección B.1).

31. A continuación, explicaré por qué una incertidumbre (o sujeción en cierta medida al azar) sobre el importe del pago es irrelevante a efectos de la normativa del IVA y no cuestiona el carácter oneroso de una prestación (véase la sección B.2.a). El hecho de que en el caso de autos la parte vencida esté obligada por ley a cargar con las costas no cambia nada, ya que entretanto el Tribunal de Justicia ha interpretado ampliamente la relación jurídica que exige (véase la sección B.2.b). Ni las consideraciones más bien vagas del Tribunal de Justicia en el asunto Baštová ni las reflexiones más bien amplias en el asunto Tolsma contradicen lo anterior. Aunque estas observaciones son básicamente correctas, su fundamentación se refiere a situaciones completamente diferentes (véase la sección B.2.c).

⁷ Véase, a este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 28: sentencias de 30 de marzo de 2023, Gmina L. (C-616/21, EU:C:2023:280), apartados 31 y ss.; de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333), apartados 85 y ss., y de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489), apartados 34 y ss.

B. Existencia de una operación imponible

1. Prestación de servicios a título oneroso o gratuito

32. El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece que la prestación de un servicio realizada a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal está sujeta al IVA. Es indiscutible que en el caso de autos la sociedad de abogados proporcionó servicios de asesoramiento jurídico a su cliente. Estos no constituyen entregas en el sentido del artículo 14 y se trata, por tanto, de una prestación de servicios con arreglo al artículo 24 de la Directiva del IVA.

33. La sociedad de abogados está registrada como sujeto pasivo. No hay indicios de que no ejerza una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA. Incluso si, en el caso de autos, actuó para su cliente a título gratuito, cosa que podía hacer (véase el artículo 38, apartado 1, punto 2, de la ZA), esta no es la cuestión primordial a efectos de la normativa del IVA.

34. Tal y como establece el artículo 9 de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen alguna actividad económica, *cualesquiera* que sean los resultados de esa actividad. El Tribunal de Justicia ha aclarado ya en varias ocasiones que el factor decisivo es si la actividad se lleva a cabo de la misma forma en que actuaría un sujeto pasivo típico (enfoque tipológico).⁸ Esto puede afirmarse fácilmente en el caso de un abogado, como ocurre en el presente asunto, especialmente porque tanto la *cuota litis* como el hecho de que la parte vencida pague normalmente los honorarios (directa o indirectamente) son bastante típicos en este sector profesional.

35. Por consiguiente, como argumenta acertadamente Polonia, el asesoramiento jurídico y la representación procesal prestados por la sociedad de abogados constituyen un servicio prestado por un sujeto pasivo. La única cuestión que queda por dilucidar es si también se prestó a título oneroso.

36. Esta cuestión resulta un tanto peculiar, ya que el litigio ante el órgano jurisdiccional remitente se centra precisamente en si debe pagarse el IVA del 20 % [en el caso de autos, 80 BGN] además de los honorarios mínimos de 400 BGN. Por consiguiente, parece que la sociedad de asesoramiento jurídico percibe honorarios por su labor de abogado. Estos se denominan incluso, en el Derecho nacional, honorarios de abogado, que este puede reclamar a la parte que haya perdido el proceso (véase el artículo 38, apartado 2, de la ZA). Por lo tanto, resulta sorprendente que, en tal situación, se hable de una prestación de servicios a título gratuito.

37. Al parecer, esto se basa únicamente en el hecho de que el cliente atravesaba dificultades económicas y, por lo tanto, podía recibir y recibió asesoramiento gratuito. Como así se acordó en el contrato, el cliente no debe ninguna contraprestación por el asesoramiento jurídico. Sin embargo, como también argumenta acertadamente Polonia, esto por sí solo no convierte el servicio prestado por la sociedad de abogados en una prestación a título gratuito en el sentido de la normativa del IVA.

⁸ Sentencias de 4 de julio de 2024, *Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija* (C-87/23, EU:C:2024:570), apartados 47 y 56; de 30 de marzo de 2023, *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2023:279), apartado 35, y de 30 de marzo de 2023, *Gmina L.* (C-616/21, EU:C:2023:280), apartado 43.

38. El Tribunal de Justicia ya ha declarado expresamente que no es necesario que la contraprestación de la prestación de servicios se obtenga directamente del destinatario de esta. Puede obtenerse también de un tercero.⁹ Si un tercero paga algo por las operaciones, el importe se incluye también en la base imponible. Por consiguiente, la Directiva del IVA también admite la existencia de un carácter oneroso, aunque no sea la parte contratante, sino un tercero, quien pague la contraprestación por el servicio prestado.

39. A su vez, esto se explica fácilmente por la naturaleza del IVA como impuesto general sobre el consumo.¹⁰ En efecto, el IVA pretende gravar el coste financiero de la obtención de un bien de consumo (es decir, de un beneficio consumible, ya sea un bien físico, como en el caso de una entrega de bienes, o un beneficio inmaterial, como en el caso de una prestación de servicios). Lo determinante a este respecto es que dicho beneficio consumible sea proporcionado por un sujeto pasivo y que *otra persona* (normalmente el destinatario de la prestación de servicios, pero también puede ser un tercero, véase el artículo 73 de la Directiva del IVA) haya pagado algo a cambio al sujeto pasivo.

40. Sin embargo, la Directiva del IVA no exige que esto se haga sobre una base contractual, lo que ocurrirá en el 99 % de los casos. El IVA no es un impuesto sobre transacciones jurídicas, ni tampoco un impuesto sobre contratos, sino un impuesto general sobre el consumo —como siempre ha señalado correctamente el Tribunal de Justicia—¹¹ que pretende gravar a los consumidores en función de sus gastos financieros. Sin embargo, en el caso de autos, no cabe duda de que el cliente consumió los servicios de asesoramiento jurídico. Ciertamente, no tuvo que soportar ningún gasto financiero propio, pero el artículo 73 de la Directiva del IVA amplía los gastos financieros imposables a los pagos efectuados por un tercero *con cargo a* esta operación.

41. Por lo tanto, si un tercero (en este caso, la parte vencida) paga (o debe pagar) unos honorarios mínimos a la sociedad de abogados por ley (tal y como se establece en los artículos 38, apartado 2, y 36, apartado 2, de la ZA en relación con el Reglamento sobre honorarios), entonces tal prestación se realiza a título oneroso. Cuando se presta el servicio, simplemente aún no está claro si los honorarios serán pagados (por la parte vencida) o no, porque esto solo ocurre en caso de éxito.

42. Incluso en el caso de una *cuota litis* contractual, que el cliente únicamente tiene que pagar en caso de éxito, nadie hablaría de una prestación de servicios a título gratuito simplemente porque el pago se realiza al final y en caso de éxito. Nadie hablaría tampoco de una prestación de servicios a título gratuito en el sentido del artículo 26 de la Directiva del IVA en caso de que se perdiera el litigio. El asesoramiento jurídico prestado por un abogado a cambio de una *cuota litis* tampoco supone la prestación de un servicio para fines ajenos a la empresa en el sentido de esta disposición. Sin embargo, esto sería un requisito previo para una ficción de onerosidad según el artículo 26 de la Directiva del IVA, lo que no ocurre en el caso de autos.

⁹ Sentencia de 4 de julio de 2024, *Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija* (C-87/23, EU:C:2024:570), apartado 27. Véase, también, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2023, *Gmina O.* (C-612/21, EU:C:2023:279), apartado 26 y jurisprudencia citada.

¹⁰ Véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de mayo de 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 11 de octubre de 2007, *KÖGÁZ* y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 («la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste»), y de 18 de diciembre de 1997, *Landboden-Agrardienste* (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23 («únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del IVA, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo»).

¹¹ Sentencias de 3 de mayo de 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 23; de 28 de octubre de 2010, *Comisión/Polonia* (C-49/09, EU:C:2010:64), apartado 44, y de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 21.

43. Si *el litigio se pierde*, tal prestación de servicios no se grava porque nadie ha realizado un gasto financiero a favor del sujeto pasivo (abogado) por ese servicio de asesoramiento, de modo que no se cumple la razón para cobrar el IVA. Sin embargo, de ello no se deduce que no deba aplicarse el IVA en *caso de éxito*.

44. El presente asunto versa sobre un servicio de asesoramiento prestado a título oneroso a cambio del pago de honorarios aún inciertos por un tercero, al que la sociedad de abogados tiene derecho por ley (véase el artículo 38, apartado 2, de la ZA).

2. Pago de una contraprestación por un servicio

45. El pago por la parte vencida previsto por la ley podría, a lo sumo, ser irrelevante a efectos de la normativa del IVA si no se realizara por el servicio de asesoramiento jurídico, sino por una operación no sujeta al impuesto.

46. Esto sería concebible, por ejemplo, si el pago (es decir, el gasto financiero de una persona) no se compensa con ningún beneficio consumible, como ocurre, por ejemplo, con la indemnización por un daño puramente patrimonial (lucro cesante,¹² perjuicio causado por un retraso, etc.). Lo mismo se aplica al mero regalo (o donación) de dinero, por ejemplo, por motivos altruistas.¹³ Incluso las ganancias en metálico, por ejemplo, de un juego de azar o una carrera de caballos, no se pagan por un servicio prestado a otra persona, sino «solo» como premio al producirse un acontecimiento incierto.¹⁴

47. Por consiguiente, la única cuestión que debe resolverse en el presente asunto es si el pago efectuado por el tercero (en el caso de autos, la parte vencida) se hizo *por* los servicios de asesoramiento jurídico prestados por la sociedad de abogados a su cliente. Esto presupone una conexión específica entre el pago y el servicio. Esta se analiza en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia bajo el concepto de relación directa entre el servicio y la contraprestación recibida (la remuneración).

48. 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 remuneración percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.¹⁵ No obstante, esta relación jurídica necesaria debe entenderse en sentido amplio, como se desprende acertadamente de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia.¹⁶

¹² Plenamente aplicable: sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440).

¹³ Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 17 («motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía»).

¹⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855). Véanse, también, los puntos 62 y ss de las presentes conclusiones.

¹⁵ Sentencia de 4 de julio de 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571), apartado 36; de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 36, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14.

¹⁶ Sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 31.

a) Sobre la incertidumbre del importe concreto de la contraprestación

49. En particular, la relación directa (esto es, la relación jurídica) no queda en entredicho por la incertidumbre sobre el importe concreto de la contraprestación (en este caso, 0, 400 o 480).¹⁷ El importe concreto de la contraprestación solo es relevante para la cuestión de la base imponible, como se desprende claramente del artículo 90 de la Directiva del IVA. Este regula las consecuencias y correcciones de la deuda tributaria debidas a una modificación de la base imponible (en particular, se contemplan aquí las modificaciones de precios) y se pone de manifiesto que la Directiva del IVA no exige que la contraprestación se determine definitivamente en el momento de la entrega. Por lo tanto, la certeza (definitiva) del importe de la contraprestación no es un elemento constitutivo para la existencia de una operación imponible.

50. Esto queda aún más claro en el artículo 66 de la Directiva del IVA, que permite a los Estados miembros introducir con carácter general la denominada «imposición real», en la que el IVA devengado se calcula únicamente en función de la contraprestación recibida. La incertidumbre en cuanto al importe de la contraprestación pagada solo es relevante para el devengo de la deuda tributaria, pero no para la existencia de la prestación de un servicio a título oneroso. Por consiguiente, el artículo 66 de la Directiva del IVA se refiere al momento en que nace la deuda tributaria.

b) Sobre la necesidad y alcance de la relación jurídica

51. En mi opinión, a través del derecho legal a los honorarios de abogado en caso de que prospere la demanda, el legislador búlgaro ha creado una relación directa suficiente entre el pago del tercero y la prestación de servicios por parte la sociedad de abogados a su cliente. Puede que no se trate de una relación jurídica exclusivamente contractual, sino también legal, pero ello no excluye la existencia de una operación imponible ni en virtud de la Directiva ni en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, contrariamente a lo que parece entender la demandada.

52. Por el contrario, el Tribunal de Justicia¹⁸ ha declarado que el criterio relativo a la existencia de una relación jurídica en cuyo marco se producen la entrega de bienes y su contrapartida debe interpretarse tomando en consideración todas las circunstancias de cada caso concreto, de modo que no se viole el principio de neutralidad fiscal. En este contexto, dicho criterio debe, según el Tribunal de Justicia, adoptar una *acepción amplia*. Si el cliente hubiera pagado directamente a la sociedad de abogados, existiría indiscutiblemente una operación imponible sujeta a gravamen. Si un tercero paga los honorarios (en el caso de autos, está obligado a ello), difícilmente puede concluirse otra cosa.

53. Incluso el pago de electricidad robada por un ladrón ha dado lugar a la existencia de una operación a título oneroso, porque la relación directa entre el consumo no autorizado y la «indemnización» estaba regulada por ley y la «indemnización» (o mejor, la remuneración obligatoria) estaba vinculada al consumo real.¹⁹ Por lo tanto, no había ninguna razón para tratar al ladrón de electricidad de forma diferente al consumidor normal según la normativa del IVA. En el caso de autos, tampoco hay razón alguna para tratar la operación (es decir, el asesoramiento

¹⁷ Contrariamente a lo que pudieran sugerir las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 14 y ss.; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), apartado 34, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 37.

¹⁸ Sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 31.

¹⁹ Sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348), apartados 32 y 33.

jurídico) de forma diferente en función de quién tenga que pagar los servicios de asesoría jurídica prestados. En particular, es irrelevante que la parte vencida no pague voluntariamente, sino por imperativo de la ley.

54. Los ingresos procedentes del IVA en Bulgaria, que supuestamente repercuten incluso directamente en los recursos propios de la Unión,²⁰ no pueden depender de si el bien consumido es pagado voluntariamente (o debe pagarse obligatoriamente) por el cliente o por un tercero. En efecto, los elementos subjetivos son, en principio, ajenos al régimen del IVA.²¹

55. Por tanto, según el Tribunal de Justicia,²² basta con que la remuneración por la obtención de un beneficio consumible esté regulada por ley. En efecto, por un lado, es precisamente esa regulación mediante ley la que establece una relación directa entre la realización de esas prestaciones y el pago de una remuneración. Por otro lado, el artículo 25, letra c), de la Directiva del IVA dispone expresamente que una prestación de servicios puede consistir en la realización de un servicio en los términos previstos por la ley. Este razonamiento también es aplicable al presente caso. A este respecto, solo es relevante una relación directa entre el pago del dinero y un bien de consumo concreto.²³

56. Por consiguiente, como subraya acertadamente la Comisión, los honorarios mínimos que la parte vencida debe abonar a la sociedad de abogados por imperativo legal constituyen una remuneración a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. Estos deben asimilarse a un pago de un tercero por el asesoramiento jurídico prestado al cliente vencedor en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva.

c) Sobre los asuntos Baštová y Tolsma

57. Las sentencias dictadas en los asuntos Baštová²⁴ y Tolsma²⁵ antes mencionadas no contradicen lo expuesto anteriormente.

58. El asunto Tolsma se refería al caso de un músico callejero a quien los viandantes daban dinero, si bien los motivos por los que lo hacían no estaban claros. En cualquier caso, no estaban obligados contractualmente a hacerlo. El Tribunal de Justicia consideró que era decisivo que los viandantes no hubieran pedido que se tocara música dedicada a ellos; además, no entregaban cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que

²⁰ Por desgracia, esta afirmación se encuentra reiteradamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de octubre de 2022, *Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna Praktika*, C-1/21, EU:C:2022:788, apartado 58; de 5 de diciembre de 2017, *M. A. S. y M. B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, apartado 31, y de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 26), pero es incorrecta, ya que todos los gastos no cubiertos por los recursos propios tradicionales y el recurso propio basado en el IVA se compensan con el recurso propio basado en la renta nacional bruta (RNB). Véase, por ejemplo, la propuesta de Directiva del Consejo, de 24 de abril de 2019, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión [COM(2019) 192 final], p. 9 de la versión en español. Sin embargo, por alguna razón inexplicable, el Tribunal de Justicia utiliza reiteradamente este texto incorrecto.

²¹ La afirmación de la sentencia de 10 de noviembre de 2016, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 38, «según el cual el concepto de “prestación de servicios” tiene carácter objetivo y se aplica con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate», probablemente va en esta dirección.

²² Sentencias de 4 de julio de 2024, *Credidam* (C-179/23, EU:C:2024:571), apartado 40, y de 27 de abril de 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348), apartado 32. Véase, también, la sentencia de 21 de enero de 2021, *UCMR — ADA* (C-501/19, EU:C:2021:50), apartados 36 y 37.

²³ Véanse, en este sentido, también, las sentencias de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37), apartados 37 y ss., y de 27 de abril de 2023, *Fluvius Antwerpen* (C-677/21, EU:C:2023:348), apartados 30 y ss.

²⁴ Sentencia de 10 de noviembre de 2016 (C-432/15, EU:C:2016:855).

²⁵ Sentencia de 3 de marzo de 1994 (C-16/93, EU:C:1994:80).

podían intervenir consideraciones de simpatía.²⁶ En efecto, según el Tribunal de Justicia, estos pagos eran meramente voluntarios y aleatorios y su cuantía era prácticamente imposible de determinar.²⁷

59. Es cierto que es posible que algunos de los viandantes no hubieran pagado por el servicio (actuación musical), sino por compasión, por ejemplo. Ahora bien, un regalo o donativo no es una remuneración de una prestación de servicio, sino precisamente un pago en efectivo independiente de una «contraprestación». Sin embargo, también puede descartarse que ninguno de los viandantes disfrutara de la actuación musical y, por tanto, pagara una cantidad de dinero por ella.

60. Dado que, como se ha señalado anteriormente (puntos 51 y siguientes), no es decisivo sobre qué base (contractual, legal o extracontractual) un consumidor ha pagado algo por la obtención de un beneficio consumible (el disfrute de la música es sin duda uno de ellos, como puede comprobarse con cada asistencia pagada a un concierto), una parte del dinero tendría que haberse considerado remuneración de la prestación de un servicio. En realidad, la cuestión de en qué medida el dinero recaudado está relacionado con la prestación del servicio (y existe por tanto una operación imponible sujeta a gravamen) y en qué medida se trata de un regalo o de un donativo de dinero (y por tanto no existe una operación imponible), ciertamente difícil de determinar, no se resuelve en el Derecho tributario con arreglo a un «principio del todo o nada», sino, por regla general, mediante una estimación.²⁸

61. Si, por el contrario, cabe suponer, como afirma el Tribunal de Justicia en el apartado 17 de la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), que los viandantes no entregaron cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía, entonces no existió efectivamente una operación imponible por parte del músico callejero a este respecto. Sin embargo, el caso de autos no es comparable a aquel. La parte vencida no paga por una motivación subjetiva o consideraciones de simpatía. Los pagos de la parte vencida no son ni voluntarios ni aleatorios. Por el contrario, tanto el motivo de los pagos como su cuantía están determinados por la ley.

62. En cambio, el asunto Baštová se refería a la cuestión de si el premio de un ganador (en ese caso se trataba de una carrera de caballos) podía considerarse como remuneración de un servicio prestado al ganador. El Tribunal de Justicia respondió fundamentalmente a esta cuestión en sentido negativo.²⁹ Por desgracia, basó este resultado casi exclusivamente en el hecho de que la obtención de este premio estaba supeditada a la consecución de un determinado resultado en la competición y *sujeta en cierta medida al azar*. A su juicio, tal incertidumbre excluye la existencia de un vínculo directo entre la puesta a disposición del caballo y la obtención de un premio. Ello queda también «garantizado» por la indicación de que la existencia de una prestación de servicios debe apreciarse de manera objetiva y con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate.

²⁶ Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 17.

²⁷ Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 19.

²⁸ Sobre esto y sobre la admisibilidad con arreglo al Derecho de la Unión, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto P (IVA facturado por error a consumidores finales II) (C-794/23, EU:C:2024:1049), puntos 42 y ss.

²⁹ Sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 36.

63. Como ya se ha indicado (véanse los puntos 49 y 50 de las presentes conclusiones), la incertidumbre de una remuneración solo influye en la cuantía del impuesto o en el momento en que se devenga, pero no en la cuestión de si existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso. Los honorarios variables (por ejemplo, el 10 % de un precio de compra aún incierto), los honorarios sujetos a determinadas condiciones (por ejemplo, la *cuota litis*) o los honorarios ficticios (sin un acuerdo específico, la ley asume que se acordó el honorario habitual) no modifican la existencia de una prestación de servicios a título oneroso por la que se paga el honorario respectivo, a pesar de todas las incertidumbres asociadas.

64. El resultado en el asunto Baštová es correcto porque el premio no está relacionado con una actividad (por ejemplo, la participación en la carrera), sino que es únicamente una distinción o recompensa por ganar. Sin embargo, ganar un juego o una carrera no constituye una prestación de servicios, es decir, no es un beneficio consumible que el ganador pueda proporcionar *a otra persona*. Esto distingue el premio del pago de una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo de un mayor caché a la carrera. Como declaró fundadamente el Tribunal de Justicia en el mismo asunto,³⁰ la participación en una carrera puede constituir una prestación de servicios a favor del organizador si este paga, por ejemplo, una cantidad derivada del hecho de que la participación del caballo da un mayor caché a la carrera.

3. Resumen

65. Por lo tanto, se confirma que la sociedad de abogados ha prestado un servicio imponible y sujeto a gravamen a su cliente y que, como sujeto pasivo registrado, debe, por tanto, recaudar el IVA y abonarlo al Estado búlgaro. Esto supone que la parte vencida también debe pagar este IVA a la sociedad de abogados. La norma contenida en el artículo 2a de la disposición complementaria, según la cual «en el caso de los abogados no registrados con arreglo a la ZDDS, el importe de los honorarios no incluirá el IVA, mientras que, en el caso de los que sí están registrados, el IVA adeudado se calculará en función de los honorarios fijados con arreglo al presente Reglamento y será parte integrante de los honorarios de abogado que deba pagar el cliente, adeudándose de conformidad con lo dispuesto en la ZDDS», es, por lo tanto, conforme a la normativa del IVA.

VI. Conclusión

66. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la petición de decisión prejudicial planteada por el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria):

«El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificada en último lugar por la Directiva (UE) 2022/890 del Consejo, de 3 de junio de 2022, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios llevada a cabo por una sociedad de abogados a favor de sus clientes de forma gratuita, pero que, en caso de éxito, da lugar al pago, por la parte vencida, de los honorarios legalmente establecidos, se presta a título oneroso y constituye, por tanto, una operación imponible. Ni la incertidumbre sobre si se pagarán honorarios y en qué cuantía, ni el hecho de que los honorarios se devenguen por ley, ni que sea un tercero quien deba abonarlos se oponen a que la prestación de servicios llevada a cabo por la sociedad de abogados quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido por el importe de los honorarios efectivamente percibidos.»

³⁰ Sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 39.