



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

3 de setembro de 2015*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 24.º, n.º 1, 25.º, alínea b), 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1 — Conceito de ‘prestação de serviços’ — Contrato de avença para prestação de serviços de consultoria — Facto gerador do imposto — Necessidade de prova da prestação efetiva dos serviços — Exigibilidade do imposto»

No processo C-463/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad — Varna (Bulgária), por decisão de 29 de setembro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de outubro de 2014, no processo

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

contra

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

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund (relator), juizes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 2 de julho de 2015,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Asparuhovo Lake Investment Company OOD, por J. Fitsev,
- em representação do Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por A. Kirova, na qualidade de agente,
- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis e A. Magrippi, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: búlgaro.

— em representação da Comissão Europeia, por D. Roussanov e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 24.º, n.º 1, 25.º, alínea b), 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Asparuhovo Lake Investment Company OOD (a seguir «ALIC») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (diretor da Direção «Recursos e Prática em Matéria Fiscal e de Segurança Social», para a cidade de Varna junto da administração central da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «Direktor»), relativamente à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incidiu a montante sobre a aquisição de serviços de consultoria por avença.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 2.º da Diretiva IVA prevê:
«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:
[...]
c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
[...]»
- 4 O artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:
«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»
- 5 O artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva tem a seguinte redação:
«Entende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

6 Nos termos do artigo 25.º da mesma diretiva:

«Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

[...]

b) A obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação;

[...]»

7 O artigo 62.º da Diretiva IVA dispõe:

«Para efeitos da presente diretiva, entende—se por:

1) ‘Facto gerador do imposto’, o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;

2) ‘Exigibilidade do imposto’, o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido»

8 O artigo 63.º desta diretiva prevê:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

9 O artigo 64.º, n.º 1, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.»

10 O artigo 66.º da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros derrogar o disposto nos «artigos 63.º, 64.º e 65.º [...] [e] prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;

b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador».

Direito búlgaro

11 Nos termos do artigo 2.º da Lei do IVA (Zakon za danâk vârhû dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal (a seguir «ZDDS»):

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas [...] de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso;

[...]»

12 O artigo 8.º da ZDDS prevê:

«[U]m ‘serviço’ é, na aceção desta lei, tudo o que tem valor, mas não é uma mercadoria, dinheiro em circulação nem uma divisa estrangeira utilizada como meio de pagamento.»

13 Nos termos do artigo 9.º da ZDDS:

«1) Considera-se uma ‘prestação de serviços’ qualquer fornecimento de um serviço.

2) Entende-se igualmente por prestação de serviços:

[...]

2. A assunção de uma obrigação de não praticar um ato ou de não exercer direitos;

[...]»

14 O artigo 25.º da ZDDS dispõe:

«1) Para efeitos da presente lei, considera-se ‘facto gerador’ do IVA a entrega de bens ou a prestação de serviços efetuada por sujeitos passivos nos termos desta lei, a aquisição intracomunitária de bens e a importação de bens em conformidade com o artigo 16.º

2) O facto gerador ocorre no momento em que a propriedade do bem é transferida ou em que o serviço é prestado.

[...]

4) No caso de entregas ou prestações de serviços periódicas, progressivas ou duradouras, com exceção das entregas e prestações de serviços previstas no artigo 16.º, n.º 2, cada período ou fase para os quais tenha sido acordado um pagamento serão considerados como entrega ou prestação de serviços específica, ocorrendo o facto gerador do imposto no momento em que se vencer a obrigação de pagamento.

[...]

6) No momento em que ocorre o facto gerador do imposto nos termos dos n.ºs 2, 3 e 4:

1. O imposto torna-se exigível relativamente à operação tributável nos termos desta lei e constitui-se, na esfera jurídica da pessoa registada, a obrigação de liquidar o imposto, [...]

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A ALIC é uma sociedade búlgara cuja atividade tem por principal objeto a agricultura, horticultura, pecuária e atividades auxiliares.

16 Em 1 de agosto de 2011, esta sociedade celebrou contratos de avença relativos a serviços de consultoria com quatro outras sociedades, a saber, a «Krestan Bulmar - Korporativni finansi» EOOD, a «Krestan Bulmar - Biznes razvitie» EOOD, a «Krestan Bulmar - Legakonsult» EOOD e a «Biznes Ekspres»

EOOD (a seguir, em conjunto, «prestadores de serviços»), respetivamente nos domínios do financiamento de empresas, do desenvolvimento comercial, do aconselhamento jurídico e da segurança da informação. Estas sociedades de consultoria eram todas representadas pela mesma pessoa. As partes puseram fim a estes contratos a partir de 5 de março de 2012.

- 17 Nos referidos contratos, os prestadores de serviços obrigaram-se a:
- estar à disposição da ALIC para aconselhamento, reuniões e compromissos todos os dias úteis das 9 às 18 horas e, em caso de necessidade, fora do horário de expediente, incluindo aos domingos e feriados;
 - sendo caso disso, assegurar, durante o tempo necessário, a presença física de uma pessoa competente junto da ALIC e/ou de um terceiro relacionado com esta última, incluindo fora do horário de expediente, aos domingos e feriados;
 - obter e trocar a documentação e informação necessárias entre as partes com vista a assegurar a mais completa e eficaz proteção dos interesses da ALIC; e
 - enviar, em tempo útil, ao cliente, para consulta, concertação e assinatura, todos os documentos necessários à proteção dos seus interesses.
- 18 Os prestadores de serviços declararam não ter celebrado qualquer contrato semelhante com terceiros com interesses opostos aos da ALIC e/ou em concorrência direta com a mesma. Obrigaram-se igualmente a não celebrar tais contratos.
- 19 Em contrapartida, a ALIC obrigou-se a pagar-lhes uma remuneração semanal, todas as segundas-feiras da semana seguinte àquela pela qual esta era devida. A ALIC deduziu o IVA indicado nas faturas emitidas pelos prestadores de serviços.
- 20 A ALIC foi objeto de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre o mês de agosto e o mês de outubro de 2011. Nessa inspeção, a Administração Fiscal verificou que as faturas tinham sido emitidas dentro do prazo indicado nos contratos, devidamente contabilizadas nos livros dos prestadores de serviços, bem como nos da ALIC, e que tinham sido objeto de uma declaração de IVA. A Administração Fiscal constatou também que as faturas emitidas pelos prestadores de serviços tinham sido pagas através de pagamentos efetuados por via bancária. Além disso, considerou que os prestadores de serviços dispunham de pessoal suficientemente qualificado para a execução dos serviços contratados.
- 21 Relativamente às modalidades de execução desses serviços, os prestadores de serviços declararam que as partes não tinham previsto registar formalmente, através de documentos, a encomenda e o fornecimento dos referidos serviços. As tarefas e problemas correntes eram examinados nas reuniões, por telefone ou por correio eletrónico. As pessoas concretamente encarregadas da execução dos referidos serviços esclareceram que o responsável pela comunicação com o cliente lhes atribuía, através de comunicações eletrónicas, as diferentes tarefas a efetuar para a ALIC.
- 22 A Administração Fiscal entendeu que não tinha sido apresentada nenhuma prova do tipo, quantidade e natureza dos serviços realmente fornecidos, nomeadamente nenhum documento original relativo ao número de horas executadas, e que não tinham sido prestadas informações sobre a forma como os preços dos serviços tinham sido fixados. Em 1 de agosto de 2013, a Administração Fiscal emitiu um aviso de liquidação retificativo recusando à ALIC o direito a deduzir o IVA faturado pelos prestadores de serviços sobre um montante de 33 349 leva búlgaros (BGN), isto é, cerca de 17 000 euros.

- 23 A ALIC reclamou do aviso retificativo junto do Direktor. Na medida em que este confirmou o referido aviso por decisão de 4 de novembro de 2013, a ALIC interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.
- 24 Este órgão jurisdicional faz notar que os contratos celebrados pela ALIC determinavam unicamente a matéria dos serviços de consultoria e que não indicavam nenhum resultado concreto a atingir no que respeita ao objeto, prazo de execução, modo de receção e preço unitário desses serviços. O referido órgão jurisdicional acrescenta que a decisão das partes de remunerar os serviços fornecidos pelos prestadores de serviços através de quantias fixas pagas em datas regulares demonstra que as partes não relacionaram a exigibilidade da remuneração com um resultado concreto, pelo que não há que verificar se tais resultados foram efetivamente atingidos.
- 25 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que a Administração Fiscal não defende que as prestações de serviços com base nas quais a ALIC reclama um direito à dedução do IVA a montante são fraudulentas, não tendo a referida Administração produzido quaisquer elementos de prova nesse sentido.
- 26 O referido órgão jurisdicional indica, no entanto, que tem dúvidas sobre a questão de saber se um contrato de avença como o que está em causa no processo principal pode constituir uma «prestação de serviços» na aceção dos artigos 24.º, n.º 1, e 25.º, alínea b), da Diretiva IVA, ou se apenas a prestação de serviços de consultoria concretos é suscetível de constituir uma prestação desse tipo e dar direito à dedução do IVA. No primeiro caso, pergunta-se também se o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no final do período para o qual o pagamento foi acordado.
- 27 Nestas condições, o Administrativen sad - Varna (tribunal administrativo de Varna, Bulgária) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Devem os artigos 24.º, n.º 1 e 25.º, alínea b), da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o conceito de ‘prestação de serviços’ abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria como os do processo principal, nos quais o prestador de serviços, que dispõe de pessoal qualificado para a prestação dos serviços, se colocou à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato e se obrigou a abster-se de celebrar contratos com objeto equiparável com concorrentes do cliente?
 - 2) Devem os artigos 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto, no caso de prestações de serviços de consultoria por avença, ocorre no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente de o cliente ter ou não usufruído das prestações de serviços que o consultor disponibilizou ao cliente e da respetiva frequência?
 - 3) Deve o artigo 62.º, n.º 2, da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que aquele que presta serviços no âmbito de um contrato de avença para prestação de serviços de consultoria se encontra obrigado a liquidar o imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações de serviços no termo do prazo para o qual foi acordado o pagamento da avença, ou essa obrigação só se constitui quando o cliente tiver usufruído, no respetivo período de tributação, das prestações de serviços do consultor?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

- 28 Na audiência no Tribunal de Justiça, o Direktor alegou que as questões submetidas ao Tribunal são inadmissíveis pelo facto de não se levantar nenhuma questão de direito no processo principal, uma vez que as partes em causa estão de acordo sobre a interpretação das disposições da Diretiva IVA em causa no processo principal, e de apenas se suscitarem questões de facto relativas à existência de provas tendentes a determinar a existência dos serviços de consultoria fornecidos pelos prestadores de serviços.
- 29 A este respeito, importa recordar que, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, é da competência exclusiva do juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Compete, além disso, aos órgãos jurisdicionais nacionais fornecer ao Tribunal de Justiça os elementos de facto necessários para responder de modo útil às questões que lhe são submetidas (v., nomeadamente, acórdão Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, n.ºs 32 e 33).
- 30 Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a inexistência dos serviços de consultoria em causa no processo principal, e a fraude que daí resultaria, não foi demonstrada. Além do mais, este órgão jurisdicional tem uma dúvida sobre a aplicação do IVA a contratos de avença para prestação de serviços de consultoria.
- 31 Por conseguinte, as questões prejudiciais devem ser julgadas admissíveis.

Quanto à primeira questão

- 32 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 24.º, n.º 1, e 25.º, alínea b), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o conceito de «prestação de serviços» abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria, designadamente de ordem jurídica, comercial e financeira, no âmbito dos quais o prestador de serviços se coloca à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato e se obriga a não celebrar contratos com um objeto semelhante com concorrentes do cliente.
- 33 A título preliminar, importa recordar que, à semelhança da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), a Diretiva IVA atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA ao visar, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no interior do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (acórdão Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 25).
- 34 As disposições do título IX da Diretiva IVA isentam certas atividades de IVA. A prestação de serviços de consultoria, designadamente o aconselhamento jurídico, comercial e financeiro, não faz parte dessas isenções. Consequentemente, os serviços de consultoria, como os que estão em causa no processo principal, são abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA.
- 35 Há que recordar que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a matéria coletável de uma prestação de serviços é constituída por tudo o que é recebido como contrapartida do serviço prestado e que, deste modo, uma prestação de serviços só é tributável se existir um nexo direto

entre o serviço prestado e a contrapartida recebida. Consequentemente, uma prestação só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (v., neste sentido, acórdãos Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 13 e 14, e Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, n.º 39).

- 36 Assim, há que determinar se o pagamento de uma quantia fixa efetuado no contexto de um contrato de avença para prestação de serviços de consultoria, como o que está em causa no processo principal, constitui a contrapartida da prestação de serviços acordada, que inclui a obrigação de estar permanentemente à disposição do cliente e de não celebrar contratos com os seus concorrentes, e se existe um nexo direto entre os serviços prestados e a contrapartida recebida.
- 37 A este respeito, no processo que deu origem ao acórdão Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) e no processo que deu origem ao acórdão Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), respetivamente, o Tribunal de Justiça já examinou a aplicação do IVA, por um lado, a uma quota anual fixa paga a uma associação desportiva com vista à utilização de instalações desportivas que incluem um campo de golfe e, por outro, ao pagamento de uma quantia fixa por serviços de cuidados a pessoas dependentes.
- 38 No n.º 40 do acórdão Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) e no n.º 36 do acórdão Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), o Tribunal de Justiça considerou, em substância, que, quando a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços para fornecer, no momento oportuno, as prestações solicitadas pelo cliente, não é necessário, para reconhecer a existência de um nexo direto entre a referida prestação e a contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação individualizada e pontual efetuada a pedido de um cliente. Em cada um dos processos que deram origem aos acórdãos referidos existia uma prestação de serviços tributável, à qual a quantia fixa se reportava, independentemente do número de serviços prestados e recebidos, no caso concreto, respetivamente, do número de partidas de golfe efetuadas ou do número de cuidados prestados.
- 39 A circunstância de as prestações não serem definidas antecipadamente nem individualizadas e de a remuneração ser paga sob a forma de um montante fixo também não é suscetível de afetar o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados (acórdão Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 37).
- 40 Estas considerações são aplicáveis a um contrato de avença relativo a serviços de consultoria, como o que está em causa no processo principal, cuja existência cabe, não obstante, ao órgão jurisdicional nacional verificar, no quadro do qual o cliente se obrigou a pagar montantes fixos a título da remuneração acordada entre as partes, independentemente da quantidade e da natureza dos serviços de consultoria efetivamente prestados durante o período a que essa remuneração se refere.
- 41 A circunstância de o cliente não pagar um único montante fixo, mas efetuar vários pagamentos periódicos, não afeta esta conclusão, uma vez que a diferença relativa a esses pagamentos diz respeito não à natureza tributável da atividade mas apenas às modalidades de pagamento da quantia fixa.
- 42 A obrigação de o prestador não oferecer serviços a um concorrente do cliente assemelha-se a uma cláusula de exclusividade, a qual se insere no contrato de avença para a prestação de serviços de consultoria e não é suscetível de alterar o caráter tributável do referido contrato. Consequentemente, não há que responder à primeira questão tendo em conta o artigo 25.º, alínea b), da Diretiva IVA relativo a uma «obrigação de não fazer».

43 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à primeira questão submetida que o artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «prestação de serviços» abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria a uma empresa, designadamente de ordem jurídica, comercial e financeira, no âmbito dos quais o prestador de serviços se colocou à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato.

Quanto à segunda e terceira questões

44 Com a sua segunda e terceira questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, no que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os do processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.

45 A resposta a esta questão decorre em parte da resposta à questão anterior.

46 O facto gerador do imposto é definido no artigo 62.º, n.º 1, da Diretiva IVA como sendo o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto. Nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, esse facto gerador ocorre e o imposto torna-se, por conseguinte, exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços.

47 Ora, como indicado nos n.ºs 40 e 41 do presente acórdão, no processo principal, na medida em que o objeto da prestação de serviços não é prestar um aconselhamento bem definido, mas antes estar à disposição do cliente para lhe dar aconselhamento, a prestação de serviços é efetuada pelo prestador pelo próprio facto de se colocar à disposição durante o período determinado no contrato de avença, independentemente da quantidade e da natureza dos serviços de consultoria efetivamente prestados durante o período a que essa remuneração se refere.

48 Segundo o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, quando deem origem a pagamentos sucessivos, as prestações de serviço consideram-se efetuadas no termo do prazo a que esses pagamentos se referem.

49 Assim, uma prestação como a que está em causa no processo principal, que consiste essencialmente em estar permanentemente à disposição do cliente para lhe prestar serviços de consultoria e que é remunerada através de montantes fixos, pagos periodicamente, deve ser considerada efetuada durante o período a que se reporta o pagamento, tenha o prestador de serviços efetivamente prestado ou não aconselhamento ao seu cliente durante esse período.

50 É no final de cada período a que se reportam os pagamentos que a prestação deve ser considerada efetuada na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Na medida em que o facto gerador e a exigibilidade do imposto dependem do momento em que a prestação de serviços é efetuada, na aceção do artigo 63.º da referida diretiva, é também no final de cada um desses períodos que ocorrem esses dois acontecimentos.

51 Consequentemente, há que responder à segunda e terceira questões submetidas que, no que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os do processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu efetivamente dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.

Quanto às despesas

- 52 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

- 1) **O artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «prestação de serviços» abrange os contratos de avença para prestação de serviços de consultoria a uma empresa, designadamente de ordem jurídica, comercial e financeira, no âmbito dos quais o prestador de serviços se colocou à disposição do cliente durante o período de vigência do contrato.**
- 2) **No que respeita a contratos de avença relativos à prestação de serviços de consultoria, como os que estão em causa no processo principal, os artigos 62.º, n.º 2, 63.º e 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que o facto gerador do imposto e a exigibilidade do mesmo ocorrem no termo do prazo acordado para o pagamento, independentemente da questão de saber se o cliente usufruiu efetivamente dos serviços do prestador e do número de vezes que o fez.**

Assinaturas