Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 23 de octubre de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Operaciones sujetas al IVA — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Prestaciones de servicios realizadas a título oneroso — Artículo 9, apartado 1 — Sujeto pasivo — Asistencia jurídica prestada gratuitamente por un abogado a una parte en un procedimiento judicial — Pago de honorarios a ese abogado por la parte contraria que ha visto desestimadas sus pretensiones»

En el asunto C-744/23 [Zlakov], [i]

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofia, Bulgaria), mediante resolución de 29 de noviembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de diciembre de 2023, en el procedimiento entre

T. P. T.

y

Financial Bulgaria EOOD,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, el Sr. T. von Danwitz, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, y la Sra. I. Ziemele y los Sres. A. Kumin (Ponente) y S. Gervasoni, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Financial Bulgaria EOOD, por el Sr. P. Damyanov y la Sra. M. Kozhuharova;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. G. Koleva, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 8 de mayo de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 26, apartado 1, letra b), 28 y 75 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 T. P. T. y Financial Bulgaria EOOD en relación con una demanda presentada por el abogado de T. P. T. por la que reclama que Financial Bulgaria le pague, además de los honorarios, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a dichos honorarios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA dispone que estarán 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 9, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva establece:

«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.»

5 El artículo 24, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone:

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

6 El artículo 26, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«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.»

7 Con arreglo al artículo 28 de la Directiva del IVA:

«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.»

8 El artículo 75 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

«En las prestaciones de servicios consistentes en la utilización de un bien afectado a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo y para las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito enunciadas en el artículo 26, la base imponible estará constituida por el total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios.»

Derecho búlgaro

9 La Zakon za advokaturata (Ley de la Abogacía), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZA»), establece, en su artículo 38:

«(1) Un abogado o un abogado de un Estado miembro de la Unión Europea podrá representar y prestar asistencia jurídica gratuita […]:

[…]

2. [a] personas que atraviesen dificultades económicas, y

[…]

(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 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 Ley de la Abogacía, y condenará a la otra parte a abonarlos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 T. P. T. ejercitó una acción civil contra Financial Bulgaria por la que solicitaba que se declarase la nulidad de un contrato de fianza celebrado entre ambos, accesorio a un contrato de crédito al consumo. A estos efectos, T. P. T. encomendó su representación en juicio a un abogado que actúa a través de una sociedad de abogados unipersonal, en virtud de un contrato celebrado con él. Esta asistencia jurídica le fue prestada gratuitamente, en virtud del artículo 38, apartado 1, punto 2, de la ZA.

11 Al haber sido estimadas las pretensiones de T. P. T., el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía, Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente, condenó, mediante resolución de 3 de agosto de 2023, a Financial Bulgaria a pagar 400 levas búlgaras (BGN) al abogado de T. P. T., de conformidad con el artículo 38, apartado 2, de la ZA, sin, no obstante, incluir el IVA.

12 El 13 de octubre de 2023, el abogado de T. P. T. presentó una solicitud ante el órgano jurisdiccional remitente al objeto de que se modificara la resolución de 3 de agosto de 2023 para que se le concediera, además de sus honorarios, el pago del IVA calculado sobre el importe de 400 BGN, que asciende a 80 BGN.

13 Financial Bulgaria se opuso a dicha solicitud alegando que no procedía conceder el pago del IVA sobre los honorarios de abogado, ya que la asistencia jurídica se prestó a T. P. T. gratuitamente.

14 El órgano jurisdiccional remitente señala que el abogado de T. P. T. está registrado de conformidad con la Ley búlgara del IVA y que, si dicho abogado presta sus servicios en virtud de un contrato que estipula que su cliente debe pagar una remuneración, los honorarios de abogado están sujetos al IVA.

15 Según dicho órgano jurisdiccional, es preciso que se aclare si sucede lo mismo cuando la representación en juicio del cliente por su abogado se presta gratuitamente y el órgano jurisdiccional competente condena a la parte contraria que ha sido vencida en juicio a pagar directamente a ese mismo abogado el equivalente de los honorarios profesionales que habría obtenido si dicha prestación se hubiera realizado a título oneroso. En particular, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si, en tales circunstancias, el abogado debe considerarse sujeto pasivo y si la prestación de asistencia jurídica constituye una prestación de servicios a título oneroso o bien una prestación de servicios a título gratuito que debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso.

16 En estas circunstancias, el Sofiyski rayonen sad (Tribunal de Primera Instancia de Sofía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) a un parte en un procedimiento judicial;
   b) el abogado (una sociedad profesional unipersonal de abogados) que ha prestado servicios de asistencia jurídica gratuita (*pro bono*) a una parte que ha visto estimadas 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco de la cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde a este proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. A este respecto, le corresponde deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional, y especialmente de la motivación de la resolución de remisión, los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, apartado 9, y de 30 de abril de 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, apartado 78].

18 En el presente asunto, habida cuenta del marco fáctico, tal como se expone en la resolución de remisión, procede entender que mediante las cuestiones planteadas se solicita al Tribunal de Justicia que determine si las disposiciones de los artículos 2, apartado 1, letra c), 24, apartado 1, 26, apartado 1, letra b), 28 y 75 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que constituye una prestación de servicios a título oneroso o una prestación de servicios a título gratuito que debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso la representación en juicio de una parte por un abogado, cuando esta prestación se realice gratuitamente, pero la legislación del Estado miembro de que se trate establezca que la parte contraria, en caso de ser condenada en costas, también será condenada a pagar a dicho abogado sus honorarios, por el importe fijado con arreglo a esa legislación.

19 Para responder a esta cuestión así reformulada, procede recordar que, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, 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.

20 A este respecto, el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Por otra parte, con arreglo al artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

21 En el presente asunto, como ha señalado la Abogada General, en esencia, en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el abogado de T. P. T., registrado de conformidad con la Ley búlgara del IVA, debe considerarse un sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, sin que sea relevante en este contexto que los honorarios de abogado le hayan sido concedidos por haber prestado asistencia jurídica gratuita a una persona que ha visto estimadas sus pretensiones.

22 Por otra parte, se debe señalar que la representación en juicio de un cliente por un abogado constituye una prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA.

23 Por lo que se refiere a la cuestión de si una prestación como la controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada «a título oneroso», según reiterada jurisprudencia, la calificación de una prestación de servicios como operación «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, únicamente exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario [sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 33 y jurisprudencia citada].

24 Sin embargo, se rompe la relación directa entre la prestación y la contrapartida cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria de modo que su cuantía es prácticamente imposible de determinar o cuando su importe es de difícil cuantificación e incierto habida cuenta de las circunstancias que concurren en su determinación [sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada].

25 En el presente asunto, por un lado, de la resolución de remisión se desprende que entre T. P. T. y su abogado existe un contrato que tiene por objeto la prestación de asistencia jurídica gratuita, de conformidad con el artículo 38, apartado 1, punto 2, de la ZA. Por otro lado, puesto que T. P. T. vio estimadas sus pretensiones en el procedimiento judicial de que se trata, la parte contraria fue condenada, de conformidad con el artículo 38, apartado 2, de la ZA, a abonar a dicho abogado unos honorarios fijados con arreglo a las disposiciones legales, tomando como referencia el importe mínimo de los honorarios de abogado.

26 En consecuencia, la existencia de una relación directa entre la asistencia jurídica prestada por el abogado de T. P. T. y los honorarios de abogado que le fueron abonados se desprende al mismo tiempo tanto del contrato como de la Ley.

27 Carece de pertinencia, en este contexto, el hecho de que los honorarios de abogado no se reciban de la parte a la que se ha prestado la asistencia jurídica gratuita, sino de la parte contraria y, por tanto, de un tercero. En efecto, para considerar que una prestación de servicios se ha realizado «a título oneroso» en el sentido de la Directiva del IVA no es necesario que la contraprestación de dicha prestación se obtenga directamente del destinatario de esta [sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 40 y jurisprudencia citada].

28 Por otra parte, la incertidumbre relativa al pago de los honorarios de abogado por la falta de garantías de que el procedimiento judicial tenga éxito y, en consecuencia, de que se condene a la parte contraria a pagar dichos honorarios no desvirtúa la consideración expuesta en el apartado 26 de la presente sentencia.

29 En efecto, si bien es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y más concretamente de las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 19, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), apartado 29, se desprende que el carácter incierto de la existencia misma de una retribución rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba, no es menos cierto que la situación controvertida en el litigio principal y las situaciones que motivaron los asuntos que dieron lugar a estas sentencias no son comparables.

30 Así, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), se refería a un músico que actuaba en la vía pública y recibía donativos de los viandantes. A este respecto, el Tribunal de Justicia consideró, en los apartados 16 y 17 de dicha sentencia, que tales ingresos no constituían la contrapartida de un servicio prestado a los viandantes, ya que, por un lado, no existía ningún acuerdo entre las partes, puesto que los viandantes entregaban voluntariamente un donativo cuyo importe determinaban ellos mismos libremente, y, por otro lado, no existía ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a las que daba lugar.

31 Por su parte, en la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), se ventilaba, entre otras cuestiones, la relativa a si la puesta a disposición de un caballo por un sujeto pasivo a favor del organizador de una carrera hípica para que ese caballo participara en esa carrera constituía una prestación de servicios a título oneroso.

32 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 35 y 37 de dicha sentencia, que, en principio, esa puesta a disposición no puede tener una contrapartida efectiva en el servicio prestado por el organizador de la carrera, que consiste en permitir a dicho propietario que su caballo corra en la carrera, dado que este servicio queda remunerado mediante el pago, por el propietario del caballo, de los derechos de inscripción y participación que reflejan el contravalor efectivo de la participación en la carrera, y que cualquier beneficio que el propietario del caballo pueda obtener de esta participación derivado del aumento del valor del caballo en atención a su clasificación o a la publicidad que le confiere esta participación es de difícil cuantificación e incierto. Además, el premio que en su caso pueda obtener por la clasificación del caballo en la meta tampoco puede constituir la contrapartida efectiva de la puesta a disposición del caballo, puesto que no es esta puesta a disposición del caballo por parte de su propietario a favor del organizador de la carrera hípica la que, como tal, da derecho al pago de un premio, sino la obtención de un determinado resultado al finalizar la carrera.

33 Pues bien, aunque en el litigio principal el pago de los honorarios al abogado está sujeto a un elemento aleatorio que depende del resultado del proceso, esos honorarios sí representan la contrapartida efectiva de la prestación consistente en la representación en juicio del cliente.

34 Por otra parte, si bien el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a los artículos 26, apartado 1, letra b), 28 y 75 de la Directiva del IVA, basta señalar que ninguna de estas disposiciones es aplicable a una prestación como la controvertida.

35 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, la representación en juicio de una parte por un abogado, cuando esta prestación se realice gratuitamente, pero la legislación del Estado miembro de que se trate establezca que la parte contraria, en caso de ser condenada en costas, también será condenada a pagar a dicho abogado sus honorarios, por el importe fijado con arreglo a esa legislación.

Costas

36 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Primera) declara:

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

debe interpretarse en el sentido de que

constituye una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, la representación en juicio de una parte por un abogado, cuando esta prestación se realice gratuitamente, pero la legislación del Estado miembro de que se trate establezca que la parte contraria, en caso de ser condenada en costas, también será condenada a pagar a dicho abogado sus honorarios, por el importe fijado con arreglo a esa legislación.

Firmas