

Asunto C-324/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

22 de julio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

7 de mayo de 2020

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt B (Oficina tributaria de B)

Parte demandante y recurrida en casación:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

RESOLUCIÓN

En el litigio entre

Finanza B (Oficina tributaria de B),
demandada y recurrente en casación,

y

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,
demandante y recurrida en casación,

[*omissis*]

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios de 2012,

la Sala Quinta

ha resuelto, el 7 de mayo de 2020:

F a l l o

I. Plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

- 1) En el caso de un servicio prestado una única vez y, por tanto, no ligado a un período de tiempo, ¿la propia estipulación de un pago fraccionado ya da lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA?
- 2) Subsidiariamente, en caso de que se responda negativamente a la primera cuestión prejudicial: ¿cabe considerar que hay impago en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA cuando el sujeto pasivo, en el momento de prestar su servicio, acuerda que este deberá ser retribuido en cinco anualidades y el Derecho nacional, en caso de pago posterior, contempla una regularización que anula los efectos de la reducción anterior de la base imponible efectuada con arreglo a dicha disposición?

II. [*omissis*]

Fundamentos

I.

- 1 La demandante y recurrida en casación (en lo sucesivo, «demandante») tributa por sus operaciones conforme a la remuneración acordada, según lo previsto en el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra a), de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»). Durante el ejercicio controvertido de 2012 y con base en un acuerdo sobre honorarios celebrado el 7 de noviembre de 2012, prestó a T-GmbH (en lo sucesivo, «GmbH») un servicio de intermediación sujeto al impuesto. Según dicho acuerdo, la GmbH (mandante) encomendaba a la demandante (mandataria) una intermediación en el marco de un contrato de venta de inmuebles de un terreno en M. Con arreglo al preámbulo del acuerdo, el contrato de venta de inmuebles ya había sido escriturado y se declaraba que la mandataria había cumplido plenamente sus obligaciones derivadas del referido mandato. Como contraprestación se acordó que la mandataria recibiera de la mandante honorarios por importe de 1 000 000 euros más IVA. Los honorarios acordados debían pagarse en cinco plazos de 200 000 euros cada uno, más el impuesto sobre el volumen de negocios. Los plazos vencían con una diferencia de un año entre cada

uno y el primero debía pagarse el 30 de junio de 2013. La mandante debía constituir en favor de la mandataria una garantía del pago de los honorarios. En los ejercicios siguientes, la demandante emitió facturas, con desglose del impuesto, por los respectivos plazos en la fecha de cada vencimiento, los cobraba y tributaba por ellos conforme al cobro.

- 2 A raíz de una inspección especial en materia del impuesto sobre el volumen de negocios, la demandada y recurrente en casación (el Finanzamt [Oficina tributaria]; en lo sucesivo, «FA») consideró que, partiendo del servicio de intermediación prestado ya durante el ejercicio controvertido, la demandante debía tributar por la totalidad de los honorarios. El FA no acogió la objeción de la demandante de que, entre 2013 y 2018, aún había debido prestar otros servicios de comercialización y de que se adeudaba un pago anual de 200 000 euros a condición de que el proyecto registrara cierta evolución, como tampoco admitió un acuerdo complementario de 15 de marzo de 2016 en virtud del cual se había concertado un mandato de comercialización como intermediario de referencia con honorarios según resultados, lo que significaba que la mandataria mediaba en la adquisición del terreno objeto del contrato por parte de la mandante y apoyaba el proyecto integral desarrollado a tal efecto por esta, acompañando activamente el desarrollo de la comercialización. En consecuencia, mediante resolución de 22 de diciembre de 2016, el FA modificó la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al año 2012. El recurso administrativo no prosperó.
- 3 En cambio, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario; en lo sucesivo, «FG») estimó el recurso contencioso-administrativo [*omissis*] en su mayor parte. Apreció que la demandante había prestado su servicio de intermediación ya durante el ejercicio controvertido, como se desprende del acuerdo sobre honorarios. Contrariamente a lo que sostiene la demandante, resolvió que no era posible una interpretación diferente que se ajustase al acuerdo complementario. De dicho acuerdo no se desprende, según el FG, que los acuerdos que contiene existieran ya en el momento del acuerdo inicial sobre honorarios. No obstante, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), consideró que, a excepción de la primera cantidad percibida durante el año siguiente, en 2013, procedía apreciar que el importe en cuestión era incobrable con arreglo al artículo 17, apartados 2, punto 1, y 1, primera frase, de la UStG. Contra dicha resolución dirige el FA su recurso de casación.

II.

- 4 **1. Marco jurídico**
- 5 **a) Derecho de la Unión**

El artículo 63 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

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

6 El artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

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

7 El artículo 66, párrafo primero, de la citada Directiva reza como sigue:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

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

8 El artículo 90 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

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

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

9 **b) Derecho nacional**

El artículo 13, apartado 1, punto 1, de la UStG dispone lo siguiente:

«El impuesto se devengará:

1. por las entregas de bienes y otras prestaciones

10 a) cuando se calcula el impuesto conforme a la remuneración acordada (artículo 16, apartado 1, primera frase), al terminar el período de declaración provisional en que se efectuaron las prestaciones. Lo mismo se aplicará a las entregas o prestaciones parciales. Estas existen cuando para determinadas partes de una prestación económicamente divisible se acuerda una remuneración aparte.

En caso de que la remuneración o parte de ella sea percibida antes de que se haya realizado la prestación o la prestación parcial, el correspondiente impuesto se devengará al concluir el período de declaración provisional en que se haya cobrado la remuneración o la remuneración parcial;

b) cuando se calcula el impuesto conforme a la remuneración cobrada (artículo 20), al terminar el período de declaración provisional en que se cobraron las remuneraciones.»

11 El artículo 17 de la UStG establece lo siguiente:

«1) Cuando se modifique la base imponible de una operación sujeta al impuesto, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario que haya realizado la entrega o la prestación estará obligado a regularizar en consecuencia la cuota adeudada del impuesto. [...]

2) El apartado 1 se aplicará por analogía cuando:

12 1. la remuneración acordada para una entrega u otra prestación gravada o para una entrega intracomunitaria gravada haya devenido incobrable. Si posteriormente se produjese el cobro, deberán regularizarse de nuevo el impuesto y la deducción.»

13 El artículo 20, apartado 1, de la UStG, en la versión aplicable al ejercicio controvertido, rezaba como sigue:

«Previo solicitud, la Oficina tributaria podrá autorizar al empresario:

14 1. cuyo volumen de negocios neto (artículo 19, apartado 3) en el año natural anterior no excediese de 500 000 euros [a partir del 1 de enero de 2020: 600 000 euros] o

2. que esté exento de la obligación de llevar una contabilidad y presentar cuentas anuales en virtud del artículo 148 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria), o

3. que realice operaciones en el marco de una actividad como profesional liberal en el sentido del artículo 18, apartado 1, punto 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta),

15 a calcular sus impuestos no conforme a la remuneración acordada (artículo 16, apartado 1, primera frase), sino conforme a la remuneración cobrada.»

16 **2. Sobre la primera cuestión prejudicial**

17 **a) Observaciones preliminares**

El Tribunal de Justicia ha resuelto, en su sentencia de 29 de noviembre de 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970[omissis]), que el artículo

63 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 64, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se considere que el devengo y la exigibilidad del impuesto correspondiente a una prestación de servicios de intermediación para el fichaje de jugadores de fútbol profesional que realiza un agente, como aquella sobre la que versaba el litigio principal, que da lugar a pagos escalonados y condicionales a lo largo de diferentes años posteriores al fichaje, tienen lugar en la fecha de este último.

- 18 El Tribunal de Justicia motivó su resolución indicando que parece ser que una prestación así, consistente en negociar el fichaje de un jugador por un club por un determinado número de temporadas, y que se remunera mediante pagos escalonados y condicionales a lo largo de varios años posteriores a ese fichaje, es una prestación efectivamente comprendida entre aquellas que dan lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA (sentencia del Tribunal de Justicia *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, apartados 29 y 30 [*omissis*]).
- 19 En su subsiguiente sentencia, la Sala que estaba conociendo del asunto se adhirió a esta opinión y resolvió que los empresarios pueden invocar la aplicación directa del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA en el caso de servicios de intermediación remunerados a plazos ([*omissis*]), fundamentándolo para aquel litigio en que no es relevante si, como sucede, por ejemplo, en el caso de una cesión de uso, hay un acto de prestación ligado a un período de tiempo. Consideró que, por el contrario, basta con que una prestación de intermediación se remunere en función del carácter duradero del resultado en el que se intermedió (en aquel caso: la permanencia del jugador en el club adquirente por el plazo contractual convenido) [*omissis*].
- 20 **b) Sobre la cuestión controvertida**
- 21 aa) Partiendo de la mera redacción del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, la respuesta a la primera cuestión de Derecho podría ser positiva, aun cuando se trate únicamente de una excepción al artículo 63 de la Directiva IVA, pues, en el caso que aquí nos ocupa, el de unos derechos de pago sometidos a término, igual que en el caso de un acuerdo sobre pago fraccionado, la prestación de servicios da lugar, conforme al tenor de dicha disposición, a cantidades exigibles o a pagos sucesivos.
- 22 bb) No obstante, esta Sala alberga dudas sobre la interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA. Estas dudas se derivan del hecho de que dicha disposición excluye de su ámbito de aplicación los acuerdos sobre pago fraccionado, como el que existe en el caso de autos, cuando se trate de entregas de bienes en virtud de una venta a plazos de bienes. El artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA no contiene una exclusión comparable para las prestaciones de servicios, de las que trata el litigio principal.

- 23 Ello podría deberse a que, con el artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, el legislador de la Unión se limitó a reproducir, sin modificaciones, una norma que ya figuraba en el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, segunda frase, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en el momento de la entrada en vigor de dicha Directiva. Por lo tanto, esto podría ser motivo suficiente para suponer que, en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, el legislador no pensó en los supuestos de prestaciones de servicios con pago fraccionado, que tal vez le resultaban desconocidos en aquel momento, pero que, si hubiera conocido tales supuestos, los habría excluido del ámbito de aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, igual que hizo con las entregas de bienes en virtud de una venta a plazos.
- 24 Ello tendría como consecuencia una igualdad de trato entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios.
- 25 Por otra parte, la aplicación literal del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA podría suponer una limitación demasiado extensa del artículo 63 de la Directiva IVA, ya que la aplicación literal del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA conduciría en definitiva, en el ámbito de los servicios, a que el impuesto no fuese exigible en el momento en que se efectuase la prestación de estos, como prevé el artículo 63 de la Directiva IVA, sino solo en el momento del respectivo cobro del precio, conforme a la habilitación conferida por el artículo 66, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.
- 26 cc) Asimismo, procede señalar que este litigio presenta una diferencia que posiblemente sea jurídicamente relevante con respecto a la situación del asunto *baumgarten sports & more* (EU:2018:970[*omissis*]). Así, el asunto *baumgarten sports & more* (EU:2018:970[*omissis*]) versaba sobre derechos de pago supeditados al cumplimiento de una condición, en ese caso la vigencia del contrato de trabajo del jugador (en cuya contratación se intervino) en determinadas fechas. El cumplimiento de esa condición en el momento previsto era incierto cuando se prestó el servicio de intermediación.
- 27 En cambio, en el presente litigio, solo existe un aplazamiento y no una condición cuya materialización sea incierta. Por tanto, como también sucede en la venta a plazos, desde el principio no había duda sobre la existencia del derecho al pago en la fecha prevista. Partiendo de las apreciaciones del FG, vinculantes para esta Sala [*omissis*], no se trataba de una situación en la que la prestación de intermediación se remunerase en función del carácter duradero (o de la permanencia) del resultado en el que se intermedió [*omissis*]. Por consiguiente, contrariamente a lo que sostiene la demandante, tampoco existe una condición como en el asunto citado.
- 28 dd) Por último, resulta dudoso el alcance de la referencia hecha en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *baumgarten sports & more*

(EU:C:2018:970[*omissis*]) a la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), apartados 49 y 50 [*omissis*], ya que dicho asunto versaba sobre un servicio de asesoramiento prestado de manera permanente durante un largo período, mientras que la prestación de intermediación no está ligada a un período de tiempo, sino que se efectúa una única vez y se refiere a un momento puntual en el tiempo. El Tribunal de Justicia consideró en dicho asunto que sí se da lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA cuando las prestaciones de asesoramiento están permanentemente a disposición del cliente y se remuneran mediante importes fijos, abonados de forma periódica, haya o no el prestador asesorado efectivamente a su cliente durante dicho período. Esto podría sugerir que el hecho de que se dé lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos depende de que las prestaciones facturadas presenten en el más amplio sentido una «referencia de futuro» o un «efecto de proyección».

- 29 Esto se corresponde con el concepto nacional de prestación parcial que figura en el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra a), frases segunda y tercera, de la UStG, que depende de la divisibilidad económica de la prestación, como, por ejemplo, en el caso de un arrendamiento con acuerdo de renta mensual. Sobre esta base, contrariamente a la jurisprudencia antes citada (véase el punto II.2.a), debe descartarse de entrada la aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA a los servicios de intermediación.

30 **c) Pertinencia para la resolución del litigio**

El Derecho nacional no contiene ninguna norma análoga a la del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA. Por consiguiente, cabe considerar que el devengo del impuesto ya se produjo con la realización de la prestación durante el ejercicio controvertido. Dicha disposición se opondría a tal enfoque si se interpretara en el sentido de que también se aplica, en el caso de las prestaciones de servicios, a los acuerdos de pago fraccionado.

31 **3. Sobre la segunda cuestión prejudicial**

32 **a) Observaciones preliminares**

Con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, en los casos, entre otros, de impago total o parcial después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

- 33 Procede preguntarse sobre la relevancia, a efectos de la interpretación de dicha disposición, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, «en el ámbito del IVA, los sujetos pasivos actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado» (sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de octubre de 1993, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, apartado 25 [*omissis*]). El Tribunal de Justicia ha explicado esta función de «recaudador de impuestos por cuenta del Estado y en

interés de la Hacienda Pública» en el sentido de que los sujetos pasivos «son responsables del pago del IVA pese a que este, en tanto que impuesto sobre el consumo, es, en definitiva, soportado por el consumidor final» (sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105 [omissis]).

34 **b) Sobre la cuestión controvertida**

La atribución al sujeto pasivo, de conformidad con la jurisprudencia citada del Tribunal de Justicia, de la función de recaudador del impuesto hace, en opinión de esta Sala, que parezca posible que mediante la aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA se pueda evitar que el sujeto pasivo deba prefinanciar durante varios años el impuesto que ya adeuda por el período de realización de la prestación (véase también, a este respecto, la tercera cuestión prejudicial de la resolución de remisión de la Sala de 21 de junio de 2017 [omissis], que el Tribunal de Justicia no tuvo que responder en su sentencia *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970[omissis]).

35 Por lo tanto, en caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, es relevante para el litigio determinar si es compatible con la función de recaudador del impuesto partir de la premisa de que, en el caso de una prestación ya efectuada el 7 de noviembre de 2012, en dicho año el impuesto deviene exigible sin reducción de la base imponible cuando, según el acuerdo celebrado en esa fecha, tal prestación debía ser remunerada mediante cinco pagos anuales cuyo primer plazo vencía el 30 de junio de 2013. Se produciría entonces una prefinanciación del impuesto por parte de la demandante durante el ejercicio controvertido, aunque el cobro de la contraprestación no tuvo lugar hasta más tarde, a lo largo de un período de cinco años.

36 A este respecto, esta Sala advierte de que el Derecho nacional contiene, en el artículo 17, apartado 2, punto 1, segunda frase, de la UStG, una disposición en virtud de la cual, después de una reducción en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA, debe volver a incrementarse la base imponible cuando el pago se produce posteriormente (véase, a este respecto, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887 [omissis]).

37 **c) Pertinencia para la resolución del litigio**

La segunda cuestión prejudicial es asimismo pertinente en la medida en que, también si se afirma la reducción prevista en el artículo 90 de la Directiva IVA, procederá estimar el recurso.

38 **4. Sobre la base jurídica de la remisión**

El artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea es la base jurídica para acudir al Tribunal de Justicia con una petición de decisión prejudicial.

39 **5. Sobre la suspensión del procedimiento**

[*omissis*].

DOCUMENTO DE TRABAJO