

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083852

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 28 de octubre de 2021

Sala 1.^a

Asunto n.º C-324/20

SUMARIO:

IVA. Devengo y exigibilidad. Base imponible. Concepto de «prestación que dé lugar a pagos sucesivos». Reducción de la base imponible. Concepto de «impago del precio». Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende saber si el art. 64.1 1 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios de carácter puntual remunerada mediante pagos fraccionados está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición. Este precepto debe interpretarse a la luz del art.63 de esta Directiva, dado que la primera disposición está intrínsecamente ligada a la segunda. De la aplicación conjunta de estas dos disposiciones que, en relación con prestaciones que den lugar a pagos sucesivos, se produce el devengo del impuesto y este se hace exigible en el momento en que expiren los períodos a que se refieran los pagos [Vid., STJUE de 29 de noviembre de 2018, asunto C-548/17 (NFJ072013)]. Por lo que respecta a la interpretación de los términos «prestaciones que den lugar a pagos sucesivos», estos pueden entenderse, bien en el sentido de que incluyen las prestaciones de carácter puntual en las que la remuneración acordada se abona en varios tramos, bien en el sentido de que se refieren únicamente a las prestaciones cuya propia naturaleza justifica un pago fraccionado, es decir, las que no se realizan de modo puntual, sino de manera recurrente o continuada, durante cierto período. Por consiguiente, la aplicación del art. 64.1 presupone una relación entre la naturaleza de las prestaciones de que se trate y el carácter fraccionado de los pagos, de modo que la citada disposición no puede referirse a una prestación de carácter puntual, ni siquiera en el supuesto de que sea remunerada mediante pagos fraccionados. Para determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto y en que el impuesto se hace exigible, el art. 63 de la Directiva 2006/112 obliga a que se concrete el momento en que se efectúa efectivamente la prestación. Sería contrario a dicho precepto permitir que un sujeto pasivo que ha realizado una prestación de carácter puntual, aunque habiendo celebrado un acuerdo de fraccionamiento del pago de esa prestación, opte por aplicar el art. 64.1 de dicha Directiva y determine, de este modo, él mismo el momento del devengo y de la exigibilidad del IVA. En virtud del art. 63 de la Directiva 2006/112, el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ha sido pagada. Por lo tanto, el IVA se debe al Tesoro Público por el suministrador de un bien o el prestador de servicios, aunque aún no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada [Vid., STJUE de 28 de julio de 2011, asunto C-274/10, (NFJ043553)]. El art. 64.1 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la prestación de servicios de carácter puntual remunerada mediante pagos fraccionados no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende que se dilucide si el art. 90.1 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, ante un acuerdo de fraccionamiento del pago, el impago de un tramo de la remuneración antes de que sea exigible debe calificarse de impago del precio, en el sentido de la citada disposición, y dar lugar, por ello, a una reducción de la base imponible. A diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o de anulación del contrato, el impago parcial o total de la contraprestación no coloca a las partes en la situación que ocupaban antes de la celebración del contrato. Si el impago se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el comprador del bien o el beneficiario de la prestación sigue estando obligado al pago del precio convenido, y el vendedor del bien o el proveedor de la prestación sigue disponiendo en principio de su crédito, el cual puede exigir judicialmente. No obstante, no cabe excluir que el cobro de tal crédito resulte finalmente imposible, pues el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva realizada [Vid., STJUE de 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, (NFJ068312)]. Así pues, el impago de la contraprestación, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, contempla únicamente las situaciones en las que el beneficiario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios no satisface, o solo lo hace de modo parcial, un crédito que, no obstante, debe en virtud del contrato celebrado con el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios. El pago en tramos de la remuneración adeudada por una prestación de servicios, de conformidad con el contrato establecido por las partes, no está comprendido en el supuesto de impago de la contraprestación al que se refiere el art. 90.1 de la Directiva 2006/112, que debe interpretarse en el sentido de que, ante un acuerdo de fraccionamiento del pago, el impago de un tramo de la remuneración antes de que sea exigible no puede calificarse de

impago del precio, a efectos de la citada disposición, ni dar lugar, por ello, a una reducción de la base imponible.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 63, 64, 66, 90, 193 y 226.

PONENTE:

Don J.-C. Bonichot.

En el asunto C-324/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 7 de mayo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2020, en el procedimiento entre

Finanzamt B

y

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Vicepresidente, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X-Beteiligungsgesellschaft mbH, por el Sr. O. Pantle, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Heimerl, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaite y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de julio de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 64, apartado 1, y 90, apartado 1, 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Finanzamt B (Oficina Tributaria B, Alemania) y X-Beteiligungsgesellschaft mbH en relación con la exigibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado por una prestación de servicios que fue remunerada en varios tramos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El considerando 24 de la Directiva 2006/112 tiene la siguiente redacción:

«Los conceptos de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común de IVA entren en vigor en la misma fecha en todos los Estados miembros.»

4. A tenor del artículo 14, apartado 2, de la citada Directiva:

«Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[...]

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

[...]».

5. El título VI de la Directiva 2006/112, relativo al devengo y exigibilidad del impuesto, incluye un capítulo 2, titulado «Entregas de bienes y prestaciones de servicios», en el que figuran los artículos 63 a 67 de dicha Directiva.

6. Según el artículo 63 de esa Directiva:

«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.»

7. El artículo 64 de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«1. 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.

2. Los Estados miembros podrán establecer que en determinados casos las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año.»

8. A tenor del artículo 66 de dicha Directiva:

«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.»

9. El artículo 90 de la Directiva 2006/112, que figura en el título VII de esta —que lleva por rúbrica «Base imponible»—, está redactado en los siguientes términos:

«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.»

10. El artículo 193 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

11. El artículo 226 de la citada Directiva establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;

7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;

[...]».

Derecho alemán

12. El artículo 13, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«El impuesto se devengará:

1. por las entregas de bienes y otras prestaciones

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 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.

[...]»

13. El artículo 17 de la UStG establece:

«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 esa prestación estará obligado a regularizar en consecuencia la cuota adeudada del impuesto. [...]

2) El apartado 1 se aplicará por analogía cuando:

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;

[...]».

14. Según el artículo 20, primera frase, de la UStG, el empresario podrá ser autorizado a calcular el IVA, no conforme a la remuneración acordada, sino a la remuneración cobrada, cuando, en particular, su volumen de negocios no hubiese excedido de un determinado límite en el año natural anterior.

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. En 2012, X prestó servicios de intermediación a T-GmbH para que esta sociedad vendiera un terreno a un tercero. Del acuerdo sobre honorarios celebrado el 7 de noviembre de 2012 entre X y T resulta que, en esa fecha, X ya había cumplido sus obligaciones contractuales.

16. Por lo que respecta a la remuneración de los servicios de que se trata, este acuerdo fijaba su importe en 1 000 000 de euros más IVA y precisaba que dicho importe debía abonarse por tramos de 200 000 euros más IVA. Los pagos eran exigibles en intervalos anuales, el primero de los cuales debía efectuarse el 30 de junio de 2013. En el momento del vencimiento de cada tramo, X redactaba una factura por el importe adeudado, lo cobraba y abonaba el IVA correspondiente.

17. A raíz de una inspección tributaria, la Oficina Tributaria B declaró, mediante resolución de 22 de diciembre de 2016, que la prestación de servicios se había realizado en 2012 y que, por tanto, X debería haber abonado en ese ejercicio el IVA correspondiente al importe total de los honorarios.

18. Al haberse desestimado una reclamación contra dicha resolución, X interpuso un recurso ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), que lo estimó en lo esencial. En efecto, ese tribunal declaró que X había prestado los servicios controvertidos en el litigio principal en 2012. No obstante, consideró que, con excepción del primer tramo de honorarios, que se había cobrado en 2013, la remuneración acordada debía considerarse incobrable, en el sentido del artículo 17, apartados 2, punto 1, y 1, primera frase, de la UStG. Como se desprende de la resolución de remisión, el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) se basó en la premisa de que la aplicación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 permite reducir la base imponible para evitar que el sujeto pasivo tenga que adelantar, durante varios años, el IVA devengado correspondiente al período de cumplimiento de la prestación, a pesar de no haber recibido aún el pago íntegro de esa prestación en dicho período.

19. La Oficina Tributaria B interpuso un recurso de casación contra la resolución del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

20. El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) se pregunta si el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se aplica a las prestaciones puntuales de servicios. Si bien esta disposición excluye de su ámbito de aplicación las ventas a plazos de bienes, no establece ninguna exclusión similar en cuanto a las prestaciones de servicios remuneradas mediante pagos fraccionados. Ahora bien, la aplicación literal de dicha disposición podría establecer una diferenciación injustificada entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Además, podría limitar indebidamente la regla general del artículo 63 de la Directiva 2006/112 en virtud de la cual, en principio, el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúa la prestación de servicios.

21. Ese tribunal hace hincapié, por otra parte, en que el presente litigio se distingue del que dio lugar a la sentencia de 29 de noviembre de 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), en el que se discutían las prestaciones de servicios de un agente deportivo, concretamente el fichaje de un jugador en un club de fútbol, y en el que la remuneración de dicho agente iba ligada a que el jugador fichado permaneciera en el club en cuestión. En efecto, el litigio principal tiene por objeto una situación en la que el pago de los tramos de la remuneración acordada está sometido únicamente a determinados plazos, y no a una condición relacionada con el éxito a largo plazo de la intermediación, cuya consecución es incierta.

22. El citado tribunal sostiene que el hecho de que, en la sentencia de 29 de noviembre de 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), el Tribunal de Justicia se remitiera a la sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), que versaba sobre un servicio ofrecido de forma permanente durante un largo período, confirma la interpretación de que solo puede haber «cantidades exigibles o [...] pagos sucesivos», en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, si existe una relación entre las prestaciones de que se trata y los pagos fraccionados.

23. A su juicio, este enfoque es conforme con el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra a), segunda y tercera frases, de la UStG, en virtud del cual es determinante el carácter divisible de una prestación desde el punto de vista económico.

24. En el supuesto de que deba descartarse la aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la posibilidad de aplicar el artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva.

25. Dicho órgano jurisdiccional recuerda que, por la prestación de servicios efectuada en 2012, X percibió, a partir de junio de 2013, su remuneración en varios tramos, siempre más IVA. Ahora bien, si hubiera que considerar que el IVA correspondiente a una prestación puntual es exigible en el año en que se realiza dicha prestación, el sujeto pasivo que acepte cobrar en varios tramos se vería obligado a financiar anticipadamente el IVA. No obstante, el tribunal remitente alberga dudas en cuanto a si la obligación de adelantar el IVA se ajusta a la función de los sujetos pasivos que, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resultante, en particular, de las

sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), actúan como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado.

26. El tribunal remitente precisa que se puede evitar tal obligación reduciendo la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y volviendo a calcularla después, en el momento del pago efectivo de la remuneración.

27. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 [2006/112]?

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 [2006/112] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

28. Como resulta del marco fáctico, en los términos en que ha sido presentado por el tribunal remitente, el litigio principal versa sobre una prestación de servicios que fue totalmente ejecutada a finales de 2012 y cuya contraprestación se abonó, de conformidad con lo estipulado contractualmente, en cinco anualidades a partir de los años siguientes.

29. En sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, la demandada en el litigio principal refuta esta presentación de los hechos. Para ello, se basa en un documento que pone de manifiesto determinadas apreciaciones realizadas, con carácter provisional, por un juez alemán en un litigio distinto del principal.

30. No obstante, ese documento no puede desvirtuar la descripción del marco fáctico en los términos en que figura en la resolución de remisión.

31. En efecto, basta recordar que, de conformidad con reiterada jurisprudencia, el órgano jurisdiccional remitente es el único competente para esclarecer y apreciar los hechos del litigio de que conoce, así como para interpretar y aplicar el Derecho nacional. Corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del reparto de competencias entre este y los órganos jurisdiccionales nacionales, la observancia del contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo define la resolución de remisión (sentencia de 27 de enero de 2021, Dexia Nederland, C-229/19 y C-289/19, EU:C:2021:68, apartado 44 y jurisprudencia citada).

32. De ello resulta que las cuestiones prejudiciales son admisibles.

Primera cuestión prejudicial

33. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende saber si el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios de carácter puntual remunerada mediante pagos fraccionados está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

34. Hay que indicar, en primer lugar, que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse a la luz del artículo 63 de esta Directiva, dado que la primera disposición está intrínsecamente ligada a la segunda.

35. Por una parte, según ese artículo 63, 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. Por otra parte, en virtud de dicho artículo 64, apartado 1, cuando den lugar a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas, en el sentido del citado artículo 63, en el momento de la expiración de los períodos a que tales pagos se refieran.

36. Resulta de la aplicación conjunta de estas dos disposiciones que, en relación con prestaciones que den lugar a pagos sucesivos, se produce el devengo del impuesto y este se hace exigible en el momento en que expiren los períodos a que se refieran los pagos (sentencia de 29 de noviembre de 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, apartado 28 y jurisprudencia citada).

37. Por lo que respecta a la interpretación de los términos «prestaciones que den lugar a pagos sucesivos», estos pueden entenderse, bien en el sentido de que incluyen las prestaciones de carácter puntual en las que la remuneración acordada se abona en varios tramos, bien en el sentido de que se refieren únicamente a las prestaciones cuya propia naturaleza justifica un pago fraccionado, es decir, las que no se realizan de modo puntual, sino de manera recurrente o continuada, durante cierto período.

38. Corroboran esta última interpretación el tenor literal y el objeto del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En efecto, en virtud de esta disposición, el momento del nacimiento de la obligación tributaria se determina en función de la expiración de los períodos a que los pagos sucesivos se refieran. Dado que tales pagos son necesariamente la contrapartida de las prestaciones efectuadas, de ello resulta que dicha disposición exige implícitamente que las prestaciones se hayan realizado en los períodos contemplados. En estas circunstancias, la aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no puede depender únicamente de la elección de un modo de pago fraccionado de la prestación.

39. Por consiguiente, la aplicación del mencionado artículo 64, apartado 1, presupone una relación entre la naturaleza de las prestaciones de que se trate y el carácter fraccionado de los pagos, de modo que la citada disposición no puede referirse a una prestación de carácter puntual, ni siquiera en el supuesto de que sea remunerada mediante pagos fraccionados.

40. Esta interpretación literal del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se ve confirmada por su objetivo y por la sistemática de esta Directiva.

41. A este respecto, procede señalar que el artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva, en relación con su artículo 63, pretende facilitar la recaudación del IVA y, en particular, la determinación del momento en que nace la obligación tributaria.

42. En efecto, para determinar el momento en que se produce el devengo del impuesto y en que el impuesto se hace exigible, el artículo 63 de la Directiva 2006/112 obliga a que se concrete el momento en que se efectúa efectivamente la prestación. Como ha señalado el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, este artículo no precisa qué hecho cabe considerar para establecer el momento en que se ha efectuado la prestación, de modo que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes comprobar el momento en que se efectúe efectivamente.

43. En cambio, en virtud del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, el devengo del impuesto y su exigibilidad van ligados a la expiración de los períodos a los que los pagos por las prestaciones efectuadas se refieran. Así pues, esta última disposición incluye una norma jurídica que permite determinar con precisión el momento del nacimiento de la obligación tributaria mediante una ficción legal, lo que evita tener que llevar a cabo las comprobaciones fácticas necesarias para la determinación del momento en que se efectúan efectivamente las prestaciones.

44. Más concretamente, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, en el supuesto de que se aplique el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, basta con que las facturas hagan mención de los períodos de prestación de los servicios a los que los pagos sucesivos se refieren para que el sujeto pasivo cumpla los requisitos que se derivan del artículo 226, punto 7, de dicha Directiva, en virtud del cual ha de figurar en la factura la fecha en la que se ha efectuado o concluido la prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inversión Inmobiliarios e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartados 29 a 31).

45. No obstante, el recurso al artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva, como norma jurídica cuyo objeto es determinar el momento en el que nace la obligación tributaria, únicamente se impone para el caso de que el momento o momentos en que se efectúan efectivamente las prestaciones no sean unívocos y puedan dar lugar a distintas apreciaciones, lo que ocurre cuando, por su carácter continuo o recurrente, las prestaciones se realicen en uno o varios períodos determinados.

46. En cambio, como puso de manifiesto, en esencia, el Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, en el supuesto de que el momento en que se realiza la prestación sea unívoco, en particular cuando la prestación sea puntual y exista un momento preciso que permita comprobar la finalización de su realización con arreglo a la relación contractual entre las partes de la operación en cuestión, el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 solo resultaría aplicable eludiendo el claro tenor del artículo 63 de esta Directiva.

47. Además, de conformidad con esta última disposición, interpretada a la luz del considerando 24 de la Directiva 2006/112, el devengo del IVA y su exigibilidad no son elementos de los que puedan disponer libremente las partes en un contrato. Por el contrario, el legislador de la Unión pretendió armonizar al máximo la fecha en que nace la obligación tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto (sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartado 22 y jurisprudencia citada).

48. Por consiguiente, sería contrario al artículo 63 de la Directiva 2006/112 permitir que un sujeto pasivo que ha realizado una prestación de carácter puntual, aunque habiendo celebrado un acuerdo de fraccionamiento de pago de esa prestación, opte por aplicar el artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva y determine, de este modo, él mismo el momento del devengo y de la exigibilidad del IVA.

49. Esa interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 también sería difícilmente congruente con el artículo 66, letras a) y b), de la citada Directiva. En efecto, en virtud de estas disposiciones, los Estados miembros podrán disponer, no obstante, lo dispuesto en los artículos 63 a 65 de esa Directiva, que el IVA sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos, como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura o en el momento del cobro del precio. Pues bien, el artículo 66, letras a) y b), de la Directiva 2006/112 quedaría en gran medida sin contenido si los sujetos pasivos pudieran, en función de las modalidades de remuneración previstas contractualmente, modular ellos mismos, y no los Estados miembros, el momento del devengo y de la exigibilidad del IVA.

50. Por otra parte, no cabe deducir de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 pueda aplicarse incluso ante prestaciones de carácter puntual. En efecto, los litigios en los que el Tribunal de Justicia admitió la aplicabilidad de esta disposición se referían a prestaciones de servicios realizadas durante períodos determinados sobre la base de relaciones contractuales que establecían obligaciones de carácter continuado, ya se trate del arrendamiento de un vehículo (sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), de la prestación de asesoramiento jurídico, comercial y financiero (sentencias de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, y de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestments Imobielniari e Turisticki, C-516/14, EU:C:2016:690), o incluso del fichaje y permanencia de un jugador en un club de fútbol (sentencia de 29 de noviembre de 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

51. El hecho de que los sujetos pasivos puedan tener que financiar anticipadamente el IVA que deben abonar al Estado cuando realizan prestaciones de carácter puntual cuyo pago se fracciona tampoco desvirtúa las conclusiones que figuran en los apartados 39 y 48 de la presente sentencia.

52. Es cierto que, según reiterada jurisprudencia, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, el empresario, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA — Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 31 y jurisprudencia citada].

53. No obstante, como indicó el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, el papel de los sujetos pasivos no se limita al de recaudadores del IVA. De conformidad con el artículo 193 de la Directiva 2006/112, la obligación de pago del impuesto recae, en principio, en ellos cuando efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, sin que esta obligación esté supeditada a que reciban primero la contraprestación o, al menos, el importe del impuesto que adeudarán en una etapa posterior del proceso.

54. En efecto, en virtud del artículo 63 de la Directiva 2006/112, el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ha sido pagada. Por lo tanto, el IVA se debe al Tesoro Público por el suministrador de un bien o el prestador de servicios, aunque aún no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada (sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartado 46).

55. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que la prestación de servicios de carácter puntual remunerada mediante pagos fraccionados no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

Segunda cuestión prejudicial

56. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende que se dilucide si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, ante un acuerdo de fraccionamiento del pago, el impago de un tramo de la remuneración antes de que sea exigible debe calificarse de impago del precio, en el sentido de la citada disposición, y dar lugar, por ello, a una reducción de la base imponible.

57. Procede recordar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece la reducción de la base imponible en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada.

58. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en los supuestos que contempla, esta disposición obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo siempre que, después de haberse convenido una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo. Esta disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva 2006/112, según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el propio sujeto pasivo (sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 26 y jurisprudencia citada).

59. A diferencia de lo que sucede en el caso de resolución o de anulación del contrato, el impago parcial o total de la contraprestación no coloca a las partes en la situación que ocupaban antes de la celebración del contrato. Si el impago se produce sin mediar resolución o anulación del contrato, el comprador del bien o el beneficiario de la prestación sigue estando obligado al pago del precio convenido, y el vendedor del bien o el proveedor de la prestación sigue disponiendo en principio de su crédito, el cual puede exigir judicialmente. No obstante, no cabe excluir que el cobro de tal crédito resulte finalmente imposible, pues el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartados 29 y 30).

60. Así pues, el impago de la contraprestación, en el sentido del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, contempla únicamente las situaciones en las que el beneficiario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios no satisface, o solo lo hace de modo parcial, un crédito que, no obstante, debe en virtud del contrato celebrado con el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, apartado 36 y jurisprudencia citada).

61. A la luz de esta jurisprudencia, procede declarar que el pago en tramos de la remuneración adeudada por una prestación de servicios, de conformidad con el contrato establecido por las partes, no está comprendido en el supuesto de impago de la contraprestación al que se refiere el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

62. En efecto, por una parte, esta modalidad de pago no modifica el importe de la remuneración que se supone que obtendrá el sujeto pasivo o que puede realmente cobrar. En estas circunstancias, la base imponible no varía y la Administración tributaria no percibe, en concepto de IVA, un importe superior al correspondiente a la retribución del sujeto pasivo. Por otra parte, dado que, antes de la fecha de vencimiento de cada tramo de honorarios, este no es exigible, esta situación no puede asimilarse a una situación en la que el beneficiario de la prestación solo satisface de modo parcial el crédito que debe.

63. Por otro lado, como ya se desprende de las consideraciones que figuran en los apartados 51 a 54 de la presente sentencia, a efectos de la interpretación del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, es irrelevante que, en determinados supuestos, un sujeto pasivo pueda verse obligado a financiar anticipadamente el IVA que debe abonar a la administración tributaria.

64. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, ante un acuerdo de

fraccionamiento del pago, el impago de un tramo de la remuneración antes de que sea exigible no puede calificarse de impago del precio, a efectos de la citada disposición, ni dar lugar, por ello, a una reducción de la base imponible.

Costas

65. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 64, apartado 1, 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 la prestación de servicios de carácter puntual remunerada mediante pagos fraccionados no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

2) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, ante un acuerdo de fraccionamiento del pago, el impago de un tramo de la remuneración antes de que sea exigible no puede calificarse de impago del precio, a efectos de la citada disposición, ni dar lugar, por ello, a una reducción de la base imponible.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.