Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 1 de julio de 2021 [1]

**Asunto C-324/20**

**Finanzamt B**
**contra**
**X-Beteiligungsgesellschaft mbH**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos — Impuesto sobre el valor añadido — Prestación de servicios — Prestación puntual — Pago fraccionado en el tiempo — Directiva 2006/112/CE — Artículo 63 — Exigibilidad del impuesto — Artículo 64, apartado 1 — Concepto de operaciones que "den lugar a pagos sucesivos" — Artículo 90, apartado 1 — Reducción de la base imponible — Concepto de "impago"»

## Introducción

1. Según el principio de libertad económica y contractual, los participantes del mercado establecen libremente sus relaciones contractuales, tanto en lo que se refiere a los servicios prestados como a la remuneración por ellos. Sin embargo, deben tener en cuenta las condiciones en las que operan, no únicamente las de carácter económico, sino también las de naturaleza jurídica, incluidas las tributarias. Los problemas que pueden surgir por no tener en cuenta estas condiciones quedan ilustrados en el presente asunto.

2. Concretamente, se trata de saber si, y en qué medida, el hecho de fraccionar el pago de la remuneración de una operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») afecta al momento en el que nace la obligación del sujeto pasivo de liquidar este impuesto.

[1] Lengua original: polaco.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

3. El artículo 63 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[2] dispone:

«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.»

4. Con arreglo al artículo 64, apartado 1, de esta Directiva:

«Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, […] 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.»

5. El artículo 66, letra b), de dicha Directiva establece que:

«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:

[…]

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

[…]».

6. De conformidad con el artículo 73 de la misma Directiva:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7. Por último, en virtud del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«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.»

### *Derecho alemán*

8. La Directiva 2006/112 se traspuso al Derecho alemán mediante las disposiciones de la Umsatzsteuergesetz[3] (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»).

[2] DO 2006, L 347, p. 1.

[3] Texto refundido: BGBI. 2005 I, p. 386.

9. El artículo 13, apartado 1, punto 1, de esta Ley dispone lo siguiente:

«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 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;

[…]».

10. 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:

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;

[…]».

11. El artículo 20, primera frase, de la UStG, en la versión aplicable al ejercicio fiscal controvertido, disponía lo siguiente:

«Previa solicitud, el Finanzamt [(Oficina Tributaria)] podrá autorizar al empresario:

1. cuyo volumen de negocios total (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 […] o

3. que realice operaciones en el marco de una actividad como profesional liberal […],

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

## Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

12. La sociedad alemana X-Beteiligungsgesellschaft (en lo sucesivo, «sociedad X») está registrada en Alemania como sociedad sujeta al IVA.

13. Durante el ejercicio fiscal 2012, la sociedad X prestó a la sociedad T-GmbH (en lo sucesivo, «sociedad T») servicios de intermediación en la venta de inmuebles llevada a cabo por esta segunda sociedad. Como resulta del acuerdo sobre honorarios celebrado entre las sociedades mencionadas el 7 de noviembre de 2012, en el momento de la celebración de este acuerdo, la sociedad X ya había prestado todos los servicios a los que estaba obligada.

14. De este acuerdo se desprende igualmente que los honorarios por los servicios de intermediación señalados ascendían a un millón de euros, más IVA, que debían abonarse en cinco pagos de 200 000 euros, más IVA. Estos pagos debían realizarse anualmente a partir del 30 de junio de 2013. Al vencer cada plazo de pago, la sociedad X emitía facturas y liquidaba el IVA adeudado.

15. Mediante resolución de 22 de diciembre de 2016, la autoridad tributaria competente consideró que los servicios fueron prestados en su totalidad por la sociedad X a la sociedad T en 2012 y que la sociedad X debería haber liquidado entonces el IVA en su totalidad por la mencionada operación.

16. La sociedad X interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania). Ese tribunal estimó el recurso, argumentando que, si bien la prestación de servicios tuvo efectivamente lugar en 2012, la remuneración en concepto de esta operación, a excepción del primer pago efectuado el 30 de junio de 2013, debía considerarse impagada en el sentido del artículo 17 de la UStG y del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112. En opinión de dicho tribunal, la aplicación de estas disposiciones permitía evitar que la sociedad X tuviera que liquidar el IVA en su totalidad antes de recibir la remuneración completa por los servicios prestados.

17. La autoridad tributaria interpuso un recurso contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) decidió suspender el procedimiento y 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 del 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 del 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?»

18. La petición de decisión prejudicial se presentó ante el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2020. Han presentado observaciones escritas la sociedad X, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha decidido no celebrar vista oral.

## Análisis

### *Observaciones preliminares*

#### *Sobre la apreciación de los hechos*

19. Al plantear la petición de decisión prejudicial en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente se basa en la apreciación de los hechos realizada por el tribunal de primera instancia, según la cual el servicio previsto en la operación controvertida tenía un carácter puntual y fue prestado en su totalidad por la sociedad X en 2012, de modo que la remuneración de un millón de euros, más IVA, correspondía a prestaciones realizadas íntegramente en 2012.

20. Sin embargo, la sociedad X cuestiona esta apreciación. En su opinión, el acuerdo con la sociedad T comprendía servicios adicionales, concretamente servicios de asesoramiento, que debían ser prestados en los años siguientes a cambio de los otros tramos de la remuneración acordada. Por tanto, según esta sociedad, por los servicios que había prestado en 2012, le correspondía una remuneración consistente únicamente en el importe recibido el 30 de junio de 2013. La sociedad X se remite, concretamente, a su acuerdo complementario interpretativo con la sociedad T, de 15 de marzo de 2016, y a la resolución del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) de ordenación del procedimiento, de 23 de septiembre de 2020, que la sociedad X ha adjuntado a sus observaciones escritas. Por tanto, las cuestiones prejudiciales en este asunto son, en opinión de la sociedad X, de carácter hipotético.

21. Sin embargo, es necesario tomar en consideración que, en el marco de un procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia está vinculado, por regla general, por la apreciación de los hechos del órgano jurisdiccional remitente.[4] En el presente asunto, esta apreciación no parece errónea *prima facie*. En particular, la resolución de 23 de septiembre de 2020 se dictó después de que el órgano jurisdiccional remitente hubiera planteado la petición de decisión prejudicial en el presente asunto. Además, esa resolución se pronunció en un procedimiento distinto relacionado con el impuesto sobre la renta de la sociedad X correspondiente al ejercicio fiscal 2012. La valoración de las circunstancias de hecho puede diferir según se trate de determinar los ingresos a efectos del impuesto de sociedades o de determinar la obligación tributaria a efectos del IVA.

22. En relación con lo anterior, considero que el Tribunal de Justicia debe responder a las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto basándose en la apreciación de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional remitente (o realizada por el tribunal de primera instancia y aceptada por el órgano jurisdiccional remitente).

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales*

23. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente plantea dos cuestiones prejudiciales. La primera de ellas se refiere a la interpretación del concepto de operaciones que «den lugar a […] pagos sucesivos» en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112. La segunda cuestión se refiere a si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, se puede

[4] Es cierto que, recientemente, tuve la ocasión de cuestionar la pertinencia de la apreciación realizada por el mismo órgano jurisdiccional remitente que en el presente asunto [mis conclusiones presentadas en el asunto XY (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:387]. Sin embargo, en ese asunto, no se trataba de los hechos en sí, sino de la calificación de estos desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

hablar de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 1, de esta Directiva. La aplicación de esta última disposición no depende de la interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112; el impago puede tener lugar, asimismo, con respecto a operaciones que den lugar a pagos sucesivos. Por consiguiente, una respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial haría superflua la primera. Por tanto, comenzaré por esta segunda cuestión.

### *Segunda cuestión prejudicial*

24. Mediante la segunda cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo, en el momento de la prestación de un servicio puntual, ha convenido que se fraccione en varios pagos la remuneración de este servicio, puede producirse un impago en el sentido de dicha disposición en relación con los pagos sucesivos, excluido el primero, y reducirse la base imponible en consecuencia, con la posibilidad de su posterior incremento tras el pago de las cuotas posteriores. Esta cuestión prejudicial parece traer causa de la solución adoptada por el tribunal de primera instancia en el litigio principal para evitar que el sujeto pasivo tuviera que sufragar el IVA adeudado antes de recibir el pago por el servicio prestado.

25. La sociedad X propone responder de forma afirmativa a esta cuestión prejudicial, mientras que el Gobierno alemán y la Comisión proponen responder negativamente.

26. Me inclino por esta segunda postura.

27. El IVA se calcula en proporción a la base imponible, [5] que está constituida por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones». [6] El importe de la base imponible se determina en el momento en que nace la obligación tributaria, es decir, en relación con la prestación de servicios, en el momento de realizar el servicio.

28. Sin embargo, si tras el nacimiento de la obligación tributaria se produce una reducción del precio que el sujeto pasivo debería recibir como pago por el servicio prestado, también se reducirá la base imponible y, en consecuencia, el importe de la obligación del sujeto pasivo en concepto del impuesto adeudado. [7] Puede tratarse de una reducción en sentido estricto o de una «reducción a cero», es decir, la desaparición total de la base imponible y de la obligación tributaria resultante. Un cambio así puede tener lugar tanto por una modificación o por la resolución de la relación contractual entre las partes de la operación sujeta a tributación como por el incumplimiento de la obligación de pago de la remuneración por la contraparte del sujeto pasivo.

29. La obligación contenida en esta disposición de reducir la base imponible y la obligación tributaria resultante es una expresión del principio según el cual la base imponible del IVA está constituida por la remuneración realmente recibida por el sujeto pasivo o que va a recibir a raíz de la operación gravada. [8]

5 Artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

6 Artículo 73 de la Directiva 2006/112.

7 Artículo 90 de la Directiva 2006/112.

8 Sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 26.

30. Este objetivo del artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 supone que esta disposición se aplica únicamente si se reduce el importe que debe recibir el sujeto pasivo como remuneración por el servicio prestado. Sin embargo, si el importe no se reduce, no existe razón para reducir la base imponible y, por tanto, no se aplicará dicha disposición. Esta situación se da, por ejemplo, cuando las partes de una operación gravada acuerdan no reducir la remuneración, sino únicamente fraccionar su pago o aplazar el término del pago.

31. Por supuesto, en caso de impago por la contraparte del sujeto pasivo, la reducción del importe que ha de recibir el sujeto pasivo puede no ser definitiva, ya que, si la relación contractual entre las partes no cambia, el sujeto pasivo sigue siendo acreedor de la remuneración impagada y puede recuperarla en el futuro. [9] Por tanto, es incierta la naturaleza definitiva de la reducción de la base imponible. Por este motivo, el artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 deja a la discreción de los Estados miembros la aplicación del apartado 1 de este artículo en caso de impago. [10]

32. Esto no altera el hecho de que, si el pago de la remuneración se aplaza o se fracciona, el importe que *debe recibir* el sujeto pasivo sin duda *no* se reduce. [11] Por tanto, tampoco existe motivo para reducir la base imponible.

33. Si bien comparto la afirmación del Gobierno alemán de que todos los supuestos de reducción de la remuneración que debe recibir el sujeto pasivo en concepto de una operación gravada se refieren a situaciones que se producen *con posterioridad* a la realización del servicio objeto de dicha operación, considero que este aspecto no reviste una importancia sustancial para responder a la cuestión prejudicial. sustancial en este caso es que el fraccionamiento del pago de la remuneración no altera el importe que el sujeto pasivo debe recibir ni, por tanto, la base imponible de la referida operación.

34. Así pues, opino que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el sujeto pasivo que presta un servicio único acuerda con el destinatario de ese servicio fraccionar el pago de la remuneración, no ha lugar a impago en el sentido de esta disposición.

35. Además, como observa el Gobierno alemán, de conformidad con el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, la reducción de la base imponible en virtud de dicha disposición se produce en las condiciones que los Estados miembros determinen. El apartado 2 de este artículo permite a los Estados miembros no aplicar el apartado 1 en los casos de impago. Según el artículo 17, apartado 2, punto 1, de la UStG, en el supuesto de impago, la base imponible únicamente podrá reducirse si la remuneración resulta incobrable. No sucede así cuando se fracciona el pago de la remuneración. El propio Derecho alemán, que se ajusta a este respecto a la Directiva 2006/112, no permite aplicar las disposiciones que transponen el artículo 90 de esta Directiva cuando se fracciona el pago de la remuneración debida en concepto de una operación gravada.

[9] Sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 29.

[10] Sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartados 28 y 29.

[11] Como señala acertadamente el Gobierno alemán, únicamente podrá considerarse que hay impago si no se paga un tramo de la remuneración en la fecha prevista. Sin embargo, esto no se puede presumir.

### *Primera cuestión prejudicial*

36. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea, en esencia, que se dilucide si el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a una operación que consiste en una prestación de servicios puntual por la que el sujeto pasivo recibe una remuneración en pagos fraccionados.

37. Esta cuestión se basa en la apreciación de los hechos del órgano jurisdiccional remitente, según la cual el servicio controvertido en el litigio principal era puntual y se realizó en su totalidad durante el ejercicio fiscal 2012. [12] Partiré pues de esta premisa para el siguiente análisis de esta cuestión prejudicial.

### *Sobre la interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112*

38. Cabe recordar que, según el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, cuando den lugar a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales pagos se refieran. La respuesta a la cuestión prejudicial requiere, por tanto, interpretar el concepto de operaciones que «den lugar […] a pagos sucesivos» en el sentido de esta disposición.

39. Contrariamente a la postura de la Comisión, considero que el tenor de dicha disposición no ofrece por sí mismo una respuesta clara a esta cuestión prejudicial.

40. El artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe ser interpretado a la luz del artículo 63 de esta Directiva. Con arreglo a esta última disposición, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la prestación de servicios que constituye el objeto de la operación.

41. El artículo 63 de dicha Directiva no precisa qué hecho cabe considerar para establecer el momento en que se ha efectuado la prestación. Considero que el legislador de la Unión ha adoptado un enfoque sustantivo, es decir, que debe tenerse en cuenta el momento en que se efectúe efectivamente la prestación, determinado, en su caso, por la apreciación de los hechos realizada por la autoridad tributaria o por un tribunal.

42. Por tanto, el artículo 64, apartado 1, de la mencionada Directiva no establece, a mi juicio, una excepción al artículo 63 de la misma por lo que respecta a la determinación del momento en que nace la obligación tributaria, sino que se limita únicamente a completar y aclarar este último artículo en relación con situaciones que pueden suscitar dudas. Esta disposición esclarece, pues, qué momento debe ser considerado el momento en que se efectúa la prestación cuyo pago está fraccionado en el tiempo. Se considera que ese momento es la expiración del plazo para realizar el pago.

43. Lógicamente, esta manera convencional de determinar el momento en que se realiza la prestación únicamente es necesaria en el caso de prestaciones cuyo momento de ejecución sea difícil de determinar inequívocamente a partir de los hechos, en particular, cuando la relación jurídica entre las partes de la operación y la prestación que es objeto de dicha operación tienen carácter duradero. En una situación así, se considerará que la realización de la prestación dura tanto como la obligación de pagar por ella.

[12] Véase el punto 19 de las presentes conclusiones.

44. En cambio, no es necesario ampliar la aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 a situaciones en que sea fácil determinar el momento en que se realiza una prestación, en particular cuando la prestación es puntual y existe un momento preciso que permite comprobar la finalización de su realización con arreglo a la relación contractual entre las partes de la operación en cuestión. Una ampliación así del ámbito de aplicación de la mencionada disposición supondría, por tanto, que esta define el devengo del impuesto de manera contraria al tenor del artículo 63 de esta Directiva.

45. La interpretación sistemática del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, sobre todo a la luz del artículo 63 de esta Directiva, aboga por una respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial. Comparto en lo esencial las observaciones de la Comisión en esta cuestión.

46. Además, como señala acertadamente el Gobierno alemán, una interpretación distinta de esta disposición significaría que las partes de una operación podrían manipular libremente el momento en el que nace la obligación tributaria, fijando un plazo distinto para el pago del precio debido por la entrega de bienes o la prestación de servicios. El Tribunal de Justicia ya ha tenido oportunidad de declarar que el legislador de la Unión pretendía armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del IVA.[13] El objetivo de garantizar una recaudación uniforme del impuesto atañe no solo a todos los Estados miembros, sino también a todas las operaciones de naturaleza similar, independientemente de las diferencias secundarias, tales como la forma de pago de la remuneración. Así lo exigen el principio de igualdad de trato y la garantía de una competencia leal.

47. El nacimiento y la cuantía del IVA dependen pues únicamente de tres factores: la naturaleza de la operación realizada, que determina el propio hecho de su eventual imposición y el tipo impositivo; el importe de la remuneración, es decir, la base imponible, y el momento en que se realiza la prestación que es, por regla general, el mismo en el que nace la obligación tributaria. El momento del pago de esa remuneración no es uno de los factores relevantes desde el punto de vista de la tributación en el sistema del IVA.

48. Estas consideraciones no son cuestionadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada por el órgano jurisdiccional remitente y por la sociedad X en sus observaciones, en particular las sentencias Asparuhovo Lake Investment Company[14] y baumgarten sports & more.[15] La razón para aplicar en esos asuntos el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 fue la naturaleza continua y consecutiva de la relación jurídica entre las partes de la operación, por la que las obligaciones de naturaleza continua no solo recaían en el destinatario de la prestación, sino también en el proveedor de servicios, dependiendo el pago de la remuneración del cumplimiento de dichas obligaciones.[16] Según la apreciación de los hechos del órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto, este no es el caso en el litigio principal, que se refiere a la tributación de un servicio prestado una única vez, completado en su totalidad en un momento determinado y por el que el proveedor debe recibir obligatoriamente el importe completo de la remuneración.

13 Sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347), apartado 22.

14 Sentencia de 3 de septiembre de 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

15 Sentencia de 29 de noviembre de 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

16 Véanse las sentencias de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), apartados 47 y 49, y de 29 de noviembre de 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), apartados 30 y 31.

49. A la luz de lo anterior, coincido con la Comisión en que el concepto de operaciones que «den lugar a […] pagos sucesivos» empleado en el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe entenderse en el sentido de que atañe a operaciones que, por su propia naturaleza periódica, requieren un fraccionamiento en el tiempo del pago de la remuneración o un pago a plazos.

50. Por tanto, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una operación que consiste en un servicio prestado en una única vez por la que el sujeto pasivo recibe una remuneración fraccionada en pagos sucesivos.

### *Sobre la relación entre la obligación de pagar el impuesto adeudado y la recepción de la remuneración por la operación gravada*

51. Tanto el órgano jurisdiccional remitente, en su resolución, como la sociedad X, en sus observaciones escritas, señalan que, en una situación como la del litigio principal, en la que el pago de la remuneración por un servicio prestado una única vez queda fraccionado en pagos sucesivos a largo plazo (en este caso, cinco años) y el IVA se repercute en el pago de cada tramo, el sujeto pasivo está obligado a sufragar, por un largo período de tiempo, este impuesto en su totalidad, aun cuando no haya recibido pago alguno por parte del destinatario del servicio.

52. Como he señalado en la propuesta de respuesta a la segunda cuestión prejudicial en el presente asunto, la aplicación del artículo 90 de la Directiva 2006/112 no constituye una solución adecuada a este problema. De igual manera, no constituye una solución, a mi juicio, la aplicación del artículo 64, apartado 1, de esta Directiva.

53. Como ya he mencionado anteriormente, el devengo del IVA no depende, en principio, de que el sujeto pasivo reciba la remuneración por la operación imponible que haya realizado. Puede producirse antes del pago de la remuneración en cuestión. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en su jurisprudencia. [17]

54. En una situación donde el impago de la remuneración estipulada en un acuerdo entre las partes de la operación imponible es permanente, por ejemplo, como consecuencia de la resolución o modificación de dicho acuerdo, o es independiente de la voluntad del sujeto pasivo, como en el caso de incumplimiento de la obligación de pago por la contraparte, es aplicable el artículo 90 de la Directiva 2006/112, de modo que puede reducirse la base imponible y, por tanto, la cuantía de la obligación tributaria resultante.

55. Sin embargo, cuando en el marco de una operación imponible se prevé, desde el inicio, un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de la remuneración, el sujeto pasivo está decidiendo la forma de desarrollar su actividad económica, con pleno conocimiento de las obligaciones, entre ellas tributarias, que el desarrollo de esta actividad implica para él. Depende pues de su voluntad aceptar o no el fraccionamiento en el tiempo del pago de la remuneración y en qué condiciones.

[17] «[…] 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 contrapartida 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 prestatario de servicios, aunque aún no haya recibido de su cliente el pago correspondiente a la operación realizada.» Así pues, «[…] según el sistema establecido por la Directiva 2006/112, la exigibilidad del IVA, así como el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción son, en principio, independientes del hecho de que la contrapartida adeudada, IVA incluido, por una operación se haya pagado o no» (sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartados 46 y 48).

56. Una solución en una situación así puede consistir, o bien en calcular y cobrar el IVA adeudado en su totalidad en el primer pago, o bien destinar ese primer pago a la liquidación de dicho impuesto.[18] De este modo, el sujeto pasivo no estará obligado a emplear sus propios recursos financieros para pagar el impuesto.

57. Por lo que respecta al argumento de la sociedad X de que el pago íntegro del IVA adeudado tras la recepción del primer pago privaría al sujeto pasivo de la ganancia conseguida con la operación realizada y ni siquiera le permitiría cubrir los gastos derivados de la prestación efectuada, baste con señalar que el IVA no depende de los resultados de la actividad económica del sujeto pasivo.[19] Este impuesto se aplica igualmente a las operaciones que no generan ganancias e incluso a aquellas que conllevan pérdidas. Es tarea de los operadores económicos, y no del sistema del IVA, asegurar la rentabilidad de sus actividades económicas.

58. En el litigio principal, puede que el problema provenga de la manera en la que la sociedad X emitía las facturas correspondientes a la operación en cuestión. De acuerdo con la información contenida en la petición de decisión prejudicial, esta sociedad emitía una factura separada por cada pago, incluyendo el IVA de cada pago. El órgano jurisdiccional remitente no indica si las autoridades tributarias han cuestionado esta manera de facturación en el asunto principal. Sin embargo, no parece correcta desde el punto de vista de la Directiva 2006/112.

59. La Directiva 2006/112, en su título XI, establece las obligaciones de los sujetos pasivos. Su artículo 220 impone a estos la obligación de asegurar la emisión de una factura, entre otros casos, cuando se presten servicios para otros sujetos pasivos. El artículo 226 de esta Directiva establece, concretamente, los datos que debe contener una factura, que incluyen, en particular, el alcance y la naturaleza de los servicios prestados (punto 6), la fecha en que se ha efectuado la prestación de servicios (punto 7), la base imponible (punto 8) y el importe del IVA pagadero (punto 10).

60. Como el Tribunal de Justicia ya ha tenido oportunidad de subrayar, la información que debe figurar obligatoriamente en una factura, en concreto la naturaleza de los servicios prestados y la fecha en que estos se han efectuado, permite a las autoridades tributarias, entre otras cosas, verificar el pago del impuesto adeudado.[20] Por tanto, esta información debe corresponderse lo máximo posible con la situación real. Así, una prestación efectuada una única vez no debería ser objeto de varias facturas emitidas con separación de largos intervalos de tiempo, incluso si todos los aspectos, incluido, en particular, el importe total del IVA adeudado, resultan correctos.

61. En el litigio principal, si la sociedad X hubiese emitido correctamente una factura única, incluyendo tanto la totalidad de la base imponible de la operación controvertida como el importe íntegro del IVA adeudado y la fecha de prestación del servicio, dicha sociedad habría podido determinar correctamente sus obligaciones tributarias y estructurar su relación jurídica con el destinatario del servicio en lo que respecta a la forma de pago de la remuneración.

[18] Según la información facilitada por la sociedad X, en el litigio principal, el importe del primer plazo recibido por esta sociedad superaba el importe del IVA adeudado por la operación en cuestión.

[19] En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, «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.»

[20] Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartados 26, 27, 29 y 30.

62. En cambio, es cierto que, tal como señala el órgano jurisdiccional remitente en su resolución, el Tribunal de Justicia se refiere a veces a los sujetos pasivos como «recaudadores» del IVA por cuenta del Estado.[21] Sin embargo, esto no implica, en ningún caso, que el papel de los sujetos pasivos *se limite* al de recaudadores del impuesto. El artículo 193 de la Directiva 2006/112 define a los sujetos pasivos como *deudores* del IVA.[22] Ninguna disposición de la Directiva ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indican que esta obligación esté condicionada a que el sujeto pasivo reciba primero el importe del impuesto que adeudará en una etapa posterior del proceso.[23]

63. No obstante, el artículo 66, letra b), de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros disponer 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 del cobro del precio.[24] Sin embargo, esta excepción a las reglas generales contenidas en los artículos 63, 64 y 65 de esta Directiva tiene una naturaleza opcional, debe aplicarse a determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos y carece de carácter general. La sola existencia de esta posibilidad confirma indirectamente que la exigibilidad del IVA no depende de la recepción por el sujeto pasivo del pago por la operación gravada.

64. Como el Gobierno alemán y la Comisión han señalado acertadamente, la interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 propuesta por la sociedad X, según la cual el mero fraccionamiento del pago de la remuneración permite correlacionar la exigibilidad del impuesto con la exigibilidad de los diversos tramos, privaría de sentido al artículo 66, letra b), de esta Directiva.

65. Por tanto, los argumentos sobre la necesidad de pagar el impuesto antes de que el sujeto pasivo reciba la totalidad de la remuneración no desvirtúan la conclusión alcanzada en el punto 50 de las presentes conclusiones.

## Conclusión

66. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo que se dé la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«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 no es aplicable a una operación que consiste en una prestación de servicios puntual por la que el sujeto pasivo recibe una remuneración en pagos fraccionados.

[21] Véanse, en particular, las sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23.

[22] Salvo cuando, en virtud de disposiciones específicas, sean deudoras otras personas.

[23] Así se desprende, por ejemplo, de la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), citada por el órgano jurisdiccional remitente, en la que el Tribunal de Justicia supedita expresamente la obligación de pagar el impuesto a la realización de la operación, pero no a la recepción del pago.

[24] Esta posibilidad está prevista en el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra b), de la UStG, en relación con el artículo 20 de esta, aunque no es aplicable en el litigio principal.

2) El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se produce impago en el sentido de esta disposición cuando un sujeto pasivo que presta un servicio puntual ha acordado con el destinatario de este servicio un fraccionamiento del pago de la remuneración.»