

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 29 de noviembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Tributación de las agencias de jugadores de fútbol profesional — Pago escalonado y sometido a una condición — Devengo, exigibilidad y recaudación del impuesto»

En el asunto C-548/17,

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 21 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

Finanzamt Goslar

y

baumgarten sports & more GmbH,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. E. Regan y C.G. Fernlund, 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 baumgarten sports & more GmbH, por el Sr. A. Brennecke;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A.C. Becker, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 y 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Finanzamt Goslar (Oficina Tributaria de Goslar, Alemania) y baumgarten Sports & more GmbH (en lo sucesivo, «sociedad»), en relación con la sujeción de pagos fraccionados al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 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.»

- 4 El artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«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.»

- 5 Con arreglo al artículo 65 de la citada Directiva:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

- 6 El artículo 66 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«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.»

- 7 Con arreglo al artículo 90 de dicha Directiva:

«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.»

Derecho alemán

- 8 El artículo 13, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») establece 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.»
- 9 Con arreglo al artículo 17 de la UStG:
- «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.
- [...]»

10 El artículo 20, primera frase, de la UStG establece:

«Prevía solicitud, la Oficina Tributaria podrá autorizar al empresario:

1. cuyo volumen de negocios neto (artículo 19, apartado 3) en el año natural anterior no excediese de 500 000 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),

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 La sociedad es un prestador de servicios de agente deportivo en el sector del fútbol profesional.
- 12 Cuando la sociedad culmina con éxito una intermediación para el fichaje de un jugador por un club, esta percibe una comisión del club, siempre que el jugador suscriba a continuación un contrato de trabajo y sea titular de una licencia expedida por la Deutsche Fußball Liga GmbH (Liga Alemana de Fútbol).
- 13 Esta comisión se abona a la sociedad semestralmente y mientras el jugador mantenga tanto el contrato con dicho club como la licencia de la Liga Alemana de Fútbol.
- 14 La sociedad presentó su volumen de negocios del año 2012 a efectos impositivos en función de la remuneración acordada, tal como se contempla en el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra a), de la UStG.

- 15 En el año 2015 y a raíz de una inspección fiscal, la Oficina Tributaria de Goslar consideró que, con arreglo a la «regla de contabilidad de devengo», la sociedad hubiera debido, desde el año 2012, aplicar el IVA a las comisiones correspondientes a los contratos de jugadores de duración determinada con vencimiento durante el año 2015, y dictó una liquidación complementaria acorde con esa regla.
- 16 La sociedad impugnó este método ante el órgano jurisdiccional de primera instancia y obtuvo un pronunciamiento favorable, ya que prosperó su tesis de que las comisiones en cuestión no eran ciertas y que el IVA relativo a las mismas solo debía ser exigible en la fecha en la que estas fueran efectivamente percibidas.
- 17 La Oficina Tributaria de Goslar interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).
- 18 Ese tribunal solicita orientación acerca de cómo debe interpretarse el artículo 63 de la Directiva IVA, según el cual el impuesto correspondiente a una prestación de servicios se hace exigible en el momento en que esta se efectúe. Pregunta si esta regla admite una interpretación restrictiva que lleve, fundamentalmente, a considerar la prestación aún no efectuada cuando su remuneración no es exigible o es condicional, tal como, según afirma, sucede en el litigio principal.
- 19 En función de la respuesta que se dé a esta primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente también pregunta si el hecho de que el sujeto pasivo haga un «adelanto» a la Hacienda Pública es compatible con determinados principios jurídicos en materia del IVA y con los principios generales de igualdad y de proporcionalidad. Sus dudas se basan, fundamentalmente, en la comparación —en la que se centra el debate de los jueces que conocen sobre el fondo— de las situaciones respectivas de un sujeto pasivo como el que es parte en el litigio principal y de un sujeto pasivo que deba tributar según el método de «contabilidad de caja».
- 20 El órgano jurisdiccional remitente formula también, en relación con la interpretación solicitada del artículo 63 de la Directiva IVA, una cuestión de interpretación del artículo 90 de la misma Directiva referida al derecho de reducción de la base imponible del impuesto en determinadas circunstancias, en particular en caso de impago de la contrapartida de la prestación. A este respecto, solicita que se precise si, en el supuesto de que la Directiva IVA no se opusiera a que el sujeto pasivo adelantara, en relación con diferentes años, el impuesto, los Estados miembros pueden permitir esta reducción desde el periodo impositivo en curso y no, como parece resultar del tenor de este artículo, después de la realización de la prestación.
- 21 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) ¿Debe interpretarse de forma restrictiva el artículo 63 de la Directiva [IVA], teniendo en cuenta el deber tributario que incumbe al sujeto pasivo como recaudador del impuesto, en el sentido de que el importe que debe cobrar por la prestación:
- a) ha de ser exigible o
 - b) al menos debe ser adeudado de forma no condicionada?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿está obligado el sujeto pasivo a financiar por adelantado el impuesto adeudado por la prestación durante un período de dos años cuando no puede cobrar la remuneración de su prestación (parcialmente) hasta dos años después de producirse el devengo del impuesto?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión: ¿están habilitados los Estados miembros, habida cuenta de las facultades que les otorga el artículo 90, apartado 2, de la Directiva [IVA], a considerar una regularización con arreglo al artículo 90, apartado 1, de [dicha Directiva], para el propio período impositivo de devengo del impuesto cuando, por no vencer aún el importe que debe percibir, el sujeto pasivo solo puede cobrarlo dos años después de producirse el devengo del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 22 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado. Asimismo, el Tribunal de Justicia podrá tomar en consideración normas del Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (sentencia de 1 de febrero de 2017, Municipio de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 23 El presente asunto, las preguntas del órgano jurisdiccional remitente parten de la duda de si el artículo 63 de la Directiva IVA puede interpretarse restrictivamente, de forma que una prestación de servicios no debería considerarse «efectuada», en el sentido de esa disposición, cuando la remuneración de la misma no es ni exigible ni se adeuda de forma incondicional, con la consecuencia de que el IVA sea exigible parcialmente.
- 24 Pues bien, resulta a este respecto que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA, en cuanto determina el momento en el que deben considerarse «efectuadas» las prestaciones de servicios cuando «den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos», también es pertinente a efectos de la aplicación de las disposiciones en materia del IVA a una situación como la que constituye el objeto del litigio principal.
- 25 En consecuencia, debe considerarse que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 63 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 64, apartado 1, de la misma, 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 versa 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.
- 26 A este respecto debe recordarse, por una parte, que el artículo 63 de la Directiva IVA establece que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la prestación de servicios.
- 27 Por otra parte, de acuerdo con el artículo 64, apartado 1, de esta Directiva, cuando den lugar a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas, en el sentido de ese artículo 63, en el momento de la expiración de los períodos a que tales pagos se refieran.
- 28 Resulta de una 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 (véase, en ese sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, apartado 50).
- 29 Corresponde, en principio, al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la prestación a la que se refiere el litigio principal está efectivamente comprendida en aquellas que «[dan] lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos», en el sentido del artículo 64, apartado 1, de la Directiva IVA.
- 30 Sentado lo anterior, y para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, debe señalarse que tal parece ser el caso de una prestación como la analizada en el litigio principal, 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 (véase, por analogía, la sentencia de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, apartado 49).
- 31 Como consecuencia de lo anterior, y a salvo de las comprobaciones que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, debe considerarse que el devengo y la exigibilidad del impuesto correspondiente a una prestación como la analizada en el litigio principal no tienen lugar en el

momento del fichaje, sino en el momento en que expiren los períodos a que se refieran los pagos realizados por el club.

- 32 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 63 de la Directiva IVA, en relación con el artículo 64, apartado 1, de la misma, 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 por un club que realiza un agente, como aquella sobre la que versa el litigio principal, que da lugar a pagos escalonados y condicionales a lo largo de diferentes años posteriores a ese fichaje, tienen lugar en la fecha de este último.

Costas

- 33 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 Sexta) declara:

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, en relación con el artículo 64, apartado 1, de la misma, 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 por un club que realiza un agente, como aquella sobre la que versa el litigio principal, que da lugar a pagos escalonados y condicionales a lo largo de diferentes años posteriores a ese fichaje, tienen lugar en la fecha de este último.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.