Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 7 de junio de 2018 (1)

Asunto C-295/17

MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia S.A.

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal]]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Ámbito de aplicación — Hecho imponible — Prestación a título oneroso — Diferenciación entre una indemnización no sujeta a IVA y las prestaciones de servicios a cambio del pago de una “compensación” sujetas al impuesto»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre la diferenciación a efectos del IVA entre el pago de una prestación de servicios (sujeta y no exenta) y el pago por un perjuicio económico (operación no sujeta).
2. La cuestión litigiosa se origina por el hecho de que la normativa del IVA no grava todo pago de dinero a un sujeto pasivo, sino solo el que se efectúa a cambio de una entrega de bienes o una prestación de servicios. No obstante, ¿qué tratamiento procede a efectos del IVA cuando el pago acordado en contrato debe realizarse aunque se hayan suspendido todos los servicios prestados hasta el momento y, por tanto, ya no se realice ninguna nueva prestación de servicios? ¿En qué concepto se efectúa el pago en un caso como el descrito? ¿Puede seguir hablándose de una contraprestación por una entrega de bienes o una prestación de servicios?
3. Una cuestión similar fue examinada por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia sobre los pagos en concepto de «reparación» cuando no se utiliza una prestación de servicios, en los asuntos *Société thermale d’Eugénie-les-Bains* (2) y *Air France-KLM y Hop!Brit-Air*. (3) La presente petición de decisión prejudicial le brinda la ocasión de profundizar en dicha jurisprudencia.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El marco jurídico del Derecho de la Unión en el presente caso está formado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (4) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5. El artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: [...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

6. El artículo 73 tiene el siguiente tenor:

«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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

B. Derecho portugués

7. Las disposiciones de la Directiva del IVA fueron transpuestas en el Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del IVA) portugués mediante los artículos 1, apartado 1, letra a), y 16, apartado 1, en su versión aplicable a los hechos.

III. Litigio principal

8. MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia SA (en lo sucesivo, «MEO») es una sociedad anónima cuyo objeto social consiste en el establecimiento, concepción, construcción, gestión y explotación de redes e infraestructuras de telecomunicaciones, así como en la prestación de servicios de telecomunicaciones y de transporte y difusión de señal de telecomunicaciones.

9. La prestación de servicios (de telecomunicaciones, de acceso a Internet, televisión y multimedia) desarrollada por MEO requiere una compleja infraestructura cuyo montaje y mantenimiento implica una importante inversión en términos de recursos humanos y materiales. Partiendo del valor de la inversión necesaria para la prestación de los servicios, MEO determina un número (mínimo) de contratos que tienen que celebrarse para que pueda alcanzarse su objetivo de negocio.

10. En el marco de su actividad, MEO celebra con sus clientes contratos de prestación de los mencionados servicios. En determinados contratos celebrados por MEO con sus clientes, se prevé la obligación de que el cliente permanezca vinculado al contrato por un período mínimo y, en este contexto, se le ofrecen ciertas condiciones ventajosas como, fundamentalmente, el pago de mensualidades de menor importe.

11. Estos contratos incluyen cláusulas que prevén la obligación del cliente de abonar el importe correspondiente a una mensualidad multiplicada por el número de meses que falten para completar el período citado (sin IVA) (en lo sucesivo, «compensación»), en el caso de que, a

iniciativa de MEO, se desactiven los servicios por causa imputable al cliente antes de que llegue a término el vínculo contractual pactado (en particular, por impago de las mensualidades adeudadas con arreglo al contrato).

12. En caso de incumplimiento del contrato por el cliente, MEO le informa, en un primer momento, de la necesidad de regularizar los importes adeudados y le advierte de que, en caso contrario, procederá a cancelar los servicios contratados y a exigir el pago de la compensación correspondiente al incumplimiento del período de fidelización, conforme a lo previsto en el contrato.

13. Tras esta comunicación, si el cliente no regulariza los importes adeudados, MEO procede a la cancelación definitiva de la prestación de servicios contratada. A continuación, MEO procede a exigir el pago del importe que considera adeudado conforme a lo previsto en el contrato, correspondiente a «una mensualidad multiplicada por el número de meses que falten para completar el período».

14. La mayoría de los clientes, ante el riesgo de tener que pagar la compensación, prefiere cumplir las condiciones contratadas, respetando el pacto de permanencia mínima. En las mensualidades abonadas por los clientes en cumplimiento de los contratos, MEO ha liquidado el IVA correspondiente, que oportunamente ha ingresado en el Tesoro Público.

15. En cambio, en los casos de desactivación, MEO gira a sus clientes incumplidores las facturas correspondientes a la compensación, sin repercutir el IVA y con la mención expresa «No sujeto al IVA». En estos casos de incumplimiento, solo una pequeña parte de los importes reclamados se cobra efectivamente.

16. A raíz de las actuaciones de comprobación de que fue objeto MEO por parte de la Unidad de Grandes Contribuyentes (Unidad de Grandes Contribuyentes), se puso de manifiesto que aquella no había liquidado el IVA sobre las compensaciones cobradas a los clientes en 2012.

17. Como justificación, MEO alegó, en particular, que las compensaciones en cuestión no estaban sujetas al IVA. A este respecto, MEO invoca, en particular, un informe encargado al Prof. Dr. Englisch (Universidad de Münster, Alemania). Además, aduce que, dados los distintos regímenes de recuperación del impuesto previstos en el artículo 78 del Código del IVA, esta liquidación resulta inútil, y que la base imponible deducida por la Administración tributaria es incorrecta, puesto que el IVA ya estaba incluido en el importe cobrado.

18. La Administración tributaria rechazó estas explicaciones, por entender que los pagos se realizaron en virtud de la obligación de abonar la retribución que incumbe al destinatario del servicio y no como resarcimiento de un daño causado al prestador. Estas compensaciones pagadas, por consiguiente, se integran en el concepto de lucro cesante y, como tales, están sujetas al IVA. La Administración tributaria procedió a regularizar las cuotas del impuesto y practicó una liquidación por importe de 1 812 195,35 euros.

19. MEO interpuso recurso de reposición, que fue desestimado. Contra la resolución desestimatoria, la demandante interpuso, el 23 de diciembre de 2015, recurso de alzada y, al no recaer resolución en el plazo legal previsto, solicitó, el 20 de mayo de 2016, la tutela del Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal Arbitral Tributario, Portugal).

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. Mediante resolución de 8 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de mayo de 2017, el Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal Arbitral Tributario) planteó al Tribunal de

Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, letra c), 64, apartado 1, 66, letra a), y 73 de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que un operador de telecomunicaciones (televisión, Internet, telefonía móvil y fija) debe liquidar el impuesto sobre el valor añadido por las cantidades cobradas a los clientes cuando, por causa imputable a estos, quede sin efecto anticipadamente un contrato con compromiso de permanencia de una duración determinada (período de permanencia), por importes preestablecidos, equivalentes al valor de la mensualidad de base debida por el cliente conforme al contrato, multiplicado por el número de mensualidades que faltan hasta la conclusión del período de permanencia, y el operador ya ha interrumpido la prestación de los servicios cuando factura los referidos importes, con independencia de su cobro efectivo, en caso de que:

a) el importe facturado tenga por objeto, con arreglo al contrato, disuadir al cliente de incumplir el período de permanencia a cuya observancia se ha comprometido y compensar los perjuicios irrogados al operador a causa de tal incumplimiento, en particular, por la pérdida del lucro que habría obtenido si el contrato se hubiera cumplido hasta el final del período acordado, por la contratación de tarifas más bajas, por la puesta a disposición de equipamiento u otras ofertas, gratuitamente o a precio reducido, o por los gastos de publicidad y captación de clientes;

b) los contratos con período de permanencia celebrados a través de intermediario conlleven para este último una retribución superior a la de los contratos sin permanencia, cuando, en uno u otro caso (es decir, en los contratos con o sin permanencia), la retribución que debe satisfacerse al intermediario se calcula sobre la base del importe de las mensualidades estipulado en los respectivos contratos;

c) el importe facturado pueda calificarse, en Derecho nacional, de pena convencional?

2) ¿Puede modificar la respuesta a la primera cuestión prejudicial la eventual inexistencia de alguna o algunas de las circunstancias expuestas en los anteriores párrafos señalados con las respectivas letras?»

21. Han presentado, en el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, observaciones escritas MEO, la República Portuguesa, la República de Irlanda y la Comisión Europea, y han participado en la vista celebrada el 26 de abril de 2018 MEO, la República Portuguesa y la Comisión Europea.

V. **Apreciación**

A. **Admisibilidad e interpretación de la cuestión prejudicial**

22. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el Tribunal Arbitral Tributário (Tribunal Arbitral Tributario) posee el carácter de órgano jurisdiccional de un Estado miembro en el sentido del artículo 267 TFUE y, por tanto, está legitimado para la remisión al Tribunal de Justicia. (5)

23. La argumentación de la República de Portugal en el sentido de que la petición de decisión prejudicial es inadmisibles porque las consideraciones del órgano jurisdiccional remitente son de carácter hipotético, no puede ser acogida. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la

Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los datos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas. (6)

24. No hay asomo de tales circunstancias en el presente caso. Antes bien, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de la interpretación y aplicación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA en el caso de una indemnización contractual, y no cabe duda de que tal cuestión es admisible.

25. No obstante, resulta conveniente precisar algo la extensa cuestión prejudicial. En esencia, lo que el órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar es si el pago de la compensación a MEO por un cliente (actualmente excliente) debe considerarse una contraprestación por una prestación de servicios a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

26. La respuesta no está clara, dado que la prestación de los servicios que se venían prestando conforme al contrato fue cancelada, de manera que MEO ya no presta servicio alguno, aunque, por otro lado, el importe de la compensación reclamada se corresponde con el de la remuneración neta inicialmente acordada por los servicios a fin de disuadir al cliente de la rescisión anticipada del contrato.

27. Por lo tanto, ha de aclararse si el pago de la compensación por el cliente constituye «simplemente» el resarcimiento de un perjuicio económico sufrido por MEO o una contraprestación por la prestación de servicios, prestada por esta última al cliente, gravable y sujeta al IVA.

B. Apreciación jurídica

1. Pago de una remuneración por una entrega de bienes o una prestación de servicios

28. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, solo están sujetas al IVA determinadas operaciones que han sido enumeradas de forma exhaustiva. Los dos hechos imponible principales se recogen en el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA. Con arreglo a dicha disposición, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto pasivo que actúe como tal están sujetas al IVA si se realizan a título oneroso. El IVA, como impuesto general sobre el consumo, debe gravar la capacidad económica del consumidor, que se manifiesta en un gasto patrimonial para obtener un beneficio consumible (una entrega de bienes o una prestación de servicios). (7)

29. *A contrario sensu*, del propio tenor del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA se deduce a este respecto que el mero pago de una suma de dinero (es decir, el pago de una contraprestación) no genera de por sí una deuda tributaria para el destinatario, aunque este sea un sujeto pasivo. Para ello, el destinatario debe haber realizado una entrega de bienes o una prestación de servicios que se corresponda con el mencionado pago. (8)

30. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo puede considerarse satisfecho tal requisito cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas. (9)

31. Los pagos ajenos a esta relación jurídica (que, no obstante, habida cuenta del carácter general del IVA como impuesto sobre el consumo, se ha de entender en sentido amplio) no dan lugar a una operación gravada. Por lo tanto, no existe una prestación de servicios realizada a

título oneroso si, pese a que la empresa recibe un pago, el pagador no lo realiza a cambio de un beneficio consumible (es decir, una entrega de bienes o una prestación de servicios), sino por otras razones (por ejemplo, por simpatía). (10)

32. La misma reflexión es válida cuando el pago se dirige únicamente a compensar un perjuicio económico de la empresa, como, por ejemplo, en el caso de los intereses de demora (daño económico resultante de la necesidad de refinanciación a causa del retraso en el pago) (11) o compensación por el lucro cesante a raíz de la rescisión del contrato. (12) Aunque en todos estos casos se produce un pago, este no se debe a una entrega de bienes o a una prestación de servicios de la empresa, sino como compensación por las consecuencias económicas de la ausencia de tal entrega de bienes o prestación de servicios por la empresa.

33. En definitiva, en esos casos se desembolsa dinero para resarcir un perjuicio económico (perjuicio monetario). La entrega de dinero a cambio de dinero es el prototipo de un pago por una «prestación que no ha tenido lugar» (13) («el dinero no se puede comer»). (14) Equivalente a este tipo de pago es el resarcimiento de un perjuicio monetario (como por ejemplo la compensación del lucro cesante o del perjuicio causado por la demora), pues en este tampoco se obtiene un beneficio consumible, sino que tan solo se compensa adecuadamente la pérdida de una posibilidad de conseguir dinero.

34. A este respecto, resulta irrelevante el tratamiento que el Derecho nacional haya establecido para el pago de la compensación. Desde el punto de vista del IVA, carece de importancia si se considera indemnización delictual o pena convencional, o si está designado como resarcimiento, compensación o remuneración (como han señalado tanto la Comisión como Portugal en la vista oral). La cuestión de si se produce el pago de una contraprestación por una entrega de bienes o una prestación de servicios es una cuestión del Derecho de la Unión que se ha de resolver al margen de la valoración que haga el Derecho nacional. (15)

2. Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre «compensaciones» similares

35. Por lo tanto, en caso de pago de una compensación, indemnización o resarcimiento de daños y perjuicios, habrá de aclararse por qué y para qué se efectúa el pago, a fin de poder juzgar si existe una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA.

36. En la sentencia *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, el Tribunal de Justicia valoró una indemnización a tanto alzado en concepto de reparación por el perjuicio sufrido por un establecimiento hotelero a causa del incumplimiento del cliente (las llamadas «arras»). Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la base imponible del IVA. (16) Al no constituir, por un lado, el abono de las arras la retribución percibida por el empresario de un establecimiento hotelero en concepto de contrapartida efectiva de un servicio autónomo e individualizable prestado a su cliente, y, por otro lado, al tener por objeto la conservación de las arras, tras el desistimiento del cliente, la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, procede considerar que ni el abono de las arras, ni su conservación entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA. (17)

37. En la sentencia *Air France-KLM et Hop!-Brit-Air*, el Tribunal de Justicia, en cambio, resolvió que no puede prosperar la alegación de una compañía aérea acerca de que el precio pagado por un pasajero que no comparece para coger el vuelo, y que retiene la compañía, constituye una indemnización contractual que, como tiene la finalidad de compensar un perjuicio sufrido por la compañía, no está sujeta al IVA. (18)

38. El Tribunal de Justicia justificó esta decisión, en esencia, con el argumento de que, por un lado, la cantidad pagada por el pasajero que no comparece para coger el vuelo equivalía al precio total que ha de abonarse por el billete. Por otro, que desde el momento en que el pasajero paga el precio del billete y la compañía aérea le confirma que ha reservado una plaza a su nombre, la venta está cerrada y es definitiva. Además, ha de observarse que las compañías aéreas se reservan el derecho a vender nuevamente el servicio no utilizado a otro pasajero, sin estar obligadas a reembolsar el precio al pasajero inicial. Por lo tanto, al no existir perjuicio alguno, carecería de justificación conceder una indemnización. (19) Por consiguiente, ha de señalarse que el importe retenido por las compañías aéreas no tiene la finalidad de indemnizar un perjuicio sufrido por estas por el hecho de que un pasajero no comparezca para coger el vuelo, sino que se trata de una retribución, incluso en caso de que el pasajero no utilice el transporte. (20)

39. La situación del presente asunto se halla a medio camino entre ambas resoluciones. De una parte, es evidente que con la cancelación de las conexiones por parte de MEO dejaron de prestarse servicios al cliente incumplidor del contrato. Así lo ha subrayado, sobre todo, MEO. Pero, de otra parte, el importe reclamado es idéntico a la remuneración neta inicialmente acordada por la prestación de los servicios, como han destacado sobre todo la Comisión, Irlanda y Portugal.

40. No obstante, a diferencia de las dos resoluciones citadas, en este caso se han prestado los correspondientes servicios al cliente a título oneroso, y la rescisión del contrato generaba nuevos costes (previstos en el contrato). Sin embargo, contrariamente a lo que sostiene MEO, carece de relevancia que el contrato ya no esté en vigor. Los pagos realizados tras la extinción del contrato pueden seguir guardando relación con anteriores prestaciones de servicios debidas con arreglo al contrato.

41. Además, la compensación de un perjuicio económico por el importe del lucro cesante normalmente es inferior al precio neto pactado, pues el margen de beneficio difícilmente se corresponde con el importe de la contraprestación (neta) acordada. Por lo general, la prestación de un servicio genera ciertos costes que no se producen si el servicio no se llega a prestar. Por ejemplo, desaparecen los eventuales gastos de mantenimiento y gestión relativos a los clientes incumplidores del contrato. No procede, por tanto, una determinación a tanto alzado de la indemnización como pretendía MEO en la vista oral. Es decir, como han alegado la Comisión y Portugal en la vista oral, es necesario aclarar por qué han de recibir un trato diferente a efectos del IVA un cliente que ha utilizado los servicios durante 24 meses y otro que, a causa de una cancelación, solo los ha podido utilizar, por ejemplo, durante 18 meses, si ambos pagan el mismo importe.

3. Posibles soluciones en el presente caso

42. Así las cosas, solo caben, a mi entender, dos posibles soluciones. Bien que el pago de la compensación se refiera realmente al lucro cesante de MEO y se dirija a resarcir un perjuicio económico consistente en una suma de dinero, de modo que estaríamos ante una operación no sujeta.

43. O bien, debe considerarse que el pago de la compensación, económicamente, es un elemento del precio total por la prestación del servicio especial contratado con MEO, que solo a efectos del pago se divide en mensualidades (como si fuera un pago a plazos) y que, en caso de incumplimiento de la obligación de pago, se hace exigible de inmediato por el importe aún pendiente.

44. Esta última opción es, a mi modo de ver, la correcta, coincidiendo con la Comisión,

Portugal e Irlanda. Por un lado, sigue sin quedar claro qué perjuicios se pretenden indemnizar a tanto alzado cuando el supuesto perjuicio es del mismo importe que el precio por la prestación del servicio. Por otro lado, al celebrarse un contrato de estas características, ya se sabe cuál es el importe que MEO va a percibir durante el período mínimo de vigencia del contrato, independientemente de lo que dure efectivamente la prestación de los servicios. Sin embargo (como acertadamente subrayó la Comisión en la vista oral), en ese caso no se produce perjuicio alguno por la rescisión anticipada del contrato. MEO percibe el mismo importe (neto) que en caso de cumplimiento del contrato. No obstante, como ya ha resuelto el Tribunal de Justicia, «al no existir perjuicio alguno, carecería de justificación conceder una indemnización». (21)

45. A favor de esta conclusión cabe aducir también una consideración económica de la estructura contractual de MEO. El propio Tribunal de Justicia reconoce la relevancia de la realidad económica en la normativa del IVA. (22)

46. Conforme a tal consideración económica (compartida por la Comisión, Portugal e Irlanda), existe una suerte de precio fijo en forma de remuneración mínima prevista en el contrato. A este respecto, la normativa del IVA no distingue si un cliente paga 100 euros al mes por una conexión a internet durante un período mínimo de 24 meses y debe seguir pagando esa suma mensual si se da de baja antes de que transcurra el período contractual (el importe total es de 2 400 euros). A la misma conclusión se llegaría si el cliente pagase inmediatamente 2 400 euros y tuviese derecho a utilizar la conexión a internet hasta un plazo de 24 meses siempre que no cambiase de domicilio. En ambos casos, el importe contractual (2 400 euros) se refiere a una determinada prestación de servicios (la conexión a internet), y la única duda reside en el alcance de la prestación. En definitiva, esto último sucede también con cualquier otro precio a tanto alzado.

47. En el presente caso, solo se desconoce la duración del uso del servicio, pero no la contraprestación debida por este. En conclusión, en el marco de los contratos con duración mínima, MEO percibe siempre, como mínimo, el mismo importe, con independencia del tiempo que se prolongue la prestación efectiva de los servicios.

48. En este sentido, el pago de la compensación tan solo constituye, desde el punto de vista económico, el último pago de las mensualidades atendidas hasta entonces y, al igual que los pagos anteriores, retribuye las prestaciones de servicios realizadas.

49. Esta consideración económica es coherente también con el sentido y finalidad de la cláusula, que, según el órgano jurisdiccional remitente, consiste en disuadir al cliente de la interrupción del pago de sus «cuotas» mensuales. Es claro que el vencimiento inmediato de todas las «cuotas» pendientes de un precio a tanto alzado tiene ese efecto. En el fondo, se trata de una especie de pena convencional que, en lugar de referirse al importe, se basa en el vencimiento del precio (restante) [contraprestación a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA]. Debido a su «incumplimiento contractual», el cliente debe pagar inmediatamente todo el importe pendiente por el uso efectuado hasta ahora de los servicios, en lugar de hacerlo a plazos, aunque, como acertadamente señala Portugal, la forma de pago (ya sea inmediato o diferido a lo largo de varios meses) no afecta a la naturaleza de la prestación de servicios.

50. Las mismas consideraciones caben con respecto a una remuneración diferenciada del intermediario. La consideración a efectos del IVA de la relación de servicio entre el cliente y MEO no puede depender de la relación contractual existente entre MEO y un tercero. Una comisión más elevada solo demuestra que MEO obtiene una ganancia mayor en los contratos de duración mínima, pues con ella se garantiza cierto precio mínimo por los servicios que se han de prestar, lo que confirma la consideración económica de la situación expuesta.

51. De ello se sigue que, estamos ante una prestación de servicios a título oneroso en el

sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

4. Sobre el cálculo del IVA y su importe

52. Dado que de la petición de decisión prejudicial se deduce que en la mayor parte de los casos la compensación examinada no se paga, y las autoridades tributarias, en tales casos, proceden a liquidar el IVA del importe pendiente de la compensación, conviene proporcionar al órgano jurisdiccional remitente otras dos indicaciones útiles.

53. Por un lado, el IVA adeudado se calcula siempre sobre los importes pactados o percibidos (en este caso, de la compensación). Así se desprende de los claros términos de los artículos 73 y 78, letra a), de la Directiva del IVA, conforme a los cuales la base imponible es el importe total que el prestador del servicio obtenga o vaya a obtener, con excepción del IVA.

54. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que la empresa como sujeto pasivo «solo» actúa como recaudador de impuestos por cuenta del Estado, (23) ya que el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo y debe ser soportado por el consumidor final. (24) En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha señalado también reiteradamente que «la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades tributarias no puede ser superior a la contraprestación efectivamente pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor». (25) Por tanto, si la empresa no recibe el pago del consumidor final, no contrae ninguna deuda por IVA.

55. Por lo tanto, la deuda tributaria de la empresa debe ser regularizada obligatoriamente (26) con arreglo al artículo 90 de la Directiva del IVA si se constata con la suficiente certeza que su contraparte no va a efectuar pago alguno. Cuándo debe apreciar tal certeza es una cuestión de hecho que corresponde resolver al órgano jurisdiccional nacional, atendiendo, por una parte, a los derechos fundamentales del sujeto pasivo y al principio de proporcionalidad y, por otra, al interés del Estado en una tributación efectiva.

VI. Conclusión

56. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales del Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitraje Administrativo), Portugal] de la siguiente manera:

1) El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que está sujeto al IVA el pago de un importe ya preestablecido cuando queda sin efecto anticipadamente un contrato, siempre y cuando deba ser considerado una contraprestación por los servicios ya prestados y no se limite a compensar un perjuicio económico sufrido.

2) A efectos de esta interpretación, es irrelevante que el intermediario de tales contratos con período de permanencia perciba una retribución mayor que si se trata de contratos sin permanencia. Carece de transcendencia asimismo que el importe pagado tenga la consideración, con arreglo al Derecho nacional, de pena convencional.

1 Lengua original: alemán.

2 Sentencia de 18 de julio de 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 Sentencia de 23 de diciembre de 2015 (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841).

- 4 DO 2006, L 347, p. 1.
- 5 Sentencia de 12 de junio de 2014, AscendiBeiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C?377/13, EU:C:2014:1754), apartados 23 a 34.
- 6 Sentencias de 17 de septiembre de 2014, Cruz & Companhia (C?341/13, EU:C:2014:2230), apartado 32; de 30 de abril de 2014, Pfleger y otros (C?390/12, EU:C:2014:281), apartado 26; de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli (C?188/10 y C?189/10, EU:C:2010:363), apartado 27, y de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital (C?390/99, EU:C:2002:34), apartado 19.
- 7 Véanse, a título de ejemplo, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C?384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23, y de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C?283/06 y C?312/06, EU:C:2007:598), apartado 37: «la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste».
- 8 Véase, explícitamente, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 18.
- 9 Véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440), apartado 19; de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196), apartado 34; de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200), apartado 39, y de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 14.
- 10 Sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80), apartado 17: «atendiendo a motivaciones subjetivas».
- 11 Sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256), apartado 8.
- 12 Sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440), apartado 35.
- 13 Desde el punto de vista del IVA, el dinero es solo el medio para obtener un beneficio consumible (el bien de consumo), pero no constituye ese beneficio mismo. La única excepción es la de adquisición de monedas de colección, en las que predomina su valor de colección frente a su valor nominal.
- 14 En su forma extensa, este aforismo se designa como el proverbio de los indios cri, que dice: «Solo cuando se haya cortado el último árbol, se haya envenenado el último río y se haya pescado el último pez, el hombre se dará cuenta de que el dinero no se puede comer.»
- 15 Sobre la interpretación autónoma de los conceptos del Derecho de la Unión, véanse, en particular, las sentencias de 28 de julio de 2011, NordeaPankki Suomi (C?350/10, EU:C:2011:532), apartado 22; de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C?401/05, EU:C:2006:792), apartado 26, y de 4 de mayo de 2006, Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289), apartado 38.
- 16 Sentencia de 18 de julio de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, EU:C:2007:440), apartado 32; véase en este sentido, en relación con los intereses de demora, también la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256), apartados 8 a 11.

- 17 Véase, explícitamente, la sentencia de 18 de julio de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), apartado 35.
- 18 Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!-Brit Air* (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841), apartado 29.
- 19 Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!-Brit Air* (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841), apartados 32 y 33.
- 20 Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!-Brit Air* (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841), apartado 34.
- 21 Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Air France-KLM y Hop!-Brit Air* (C-250/14 y C-289/14, EU:C:2015:841), apartado [33].
- 22 Sentencia de 20 de junio de 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409), apartados 48 y 49; véanse también las conclusiones del Abogado General Jääskinen en el asunto *Saudaçor* (C-174/14, EU:C:2015:430), punto 55.
- 23 Sentencias de 20 de octubre de 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21; véanse también mis conclusiones en el asunto *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 21.
- 24 Sentencias de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, *Tulic? y Plavo?in* (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, así como el auto de 9 de diciembre de 2011, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.
- 25 Sentencia de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19; véanse también las sentencias de 15 de octubre de 2002, *Comisión/Alemania* (C-427/98, EU:C:2002:581), apartado 30, y de 16 de enero de 2003, *Yorkshire Co-operatives* (C-398/99, EU:C:2003:20), apartado 19, así como las conclusiones presentadas por el Abogado General Léger en el asunto *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:283), punto 69.
- 26 Sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887), apartados 20 y siguientes, así como mis conclusiones en ese mismo asunto (C-246/16, EU:C:2017:440), punto 27.