

**JUAN ANTONIO CÍVICO MALDONADO***Inspector de Hacienda del Estado*

**[Comentario a la STJCE de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02.
Incidencia en la aplicación de la regla del devengo en los pagos anticipados] ***

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (STJCE) de 21 de febrero de 2006, recaída en el Asunto C-419/02, ha abordado la interpretación que desde el punto de vista de la Directiva 77/388/CEE, también conocida como Sexta Directiva, en materia de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en el ámbito de la Comunidad Europea, merecen los pagos anticipados.

INTRODUCCIÓN

En estas líneas vamos a intentar el acercamiento a algunos problemas que se han suscitado en torno al devengo, tomando para ello como vehículo la STJCE de 21 de febrero de 2006. Dentro de la regulación nacional del devengo en el IVA, la existencia misma de los pagos anticipados va a suponer una excepción al régimen ordinario, pues con ellos el momento determinante del devengo va a ser el momento del cobro, y no el de la entrega del bien o la prestación del servicio, al menos, como veremos, según resulta de la dicción legal.

En general, los pagos anticipados serían pagos a cuenta del pago en principio fijado para un momento ulterior, pudiéndose por su obra consumir tal obligación posterior de pago (anticipo total) o bien aminorarla (anticipo parcial). En el tráfico ordinario, su surgimiento deviene de la autonomía de la voluntad de los contratantes, que suelen acudir a ellos para ofrecerse mutua seguridad de que se llevará a término el contrato suscrito, y en el cual pueden hallarse insertos. Así, en la compraventa se puede fijar el pago anticipado de parte del precio a través de precontrato y en las prestaciones de servicios se pueden fijar pagos durante su desarrollo, pagos que reducirán la obligación futura.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, CEF, núm. 277 (abril de 2006) o en *Normacef Fiscal* (NFJ021665).

Los anticipos o pagos anticipados alcanzan verdadera trascendencia en el ámbito de los ingresos coactivos a favor del Estado. Es el ámbito tributario, que responde, en gran medida, a principios diversos a aquellos que auspician el ordenamiento privado, aquel en el que el pago anticipado se ve investido de una importancia capital. La misma existencia (financiera cuanto menos) del Estado descansa en el desarrollo de figuras impositivas que conllevan en su configuración pagos anticipados. Figuras características son la *retención a cuenta* o el *ingreso a cuenta* que es necesario practicar con ocasión de la realización de determinados pagos, retenciones que suponen parte del impuesto futuro que el retenido debe ingresar. En la imposición directa la configuración de tales pagos suele responder a la finalidad de asegurar el pago de la obligación que surgirá con la conclusión del período impositivo. Entre las razones que justifican su existencia, tendremos las siguientes: además de que con el pago anticipado ya se ha cobrado una parte de tal obligación (función de aseguramiento), con su propia existencia (o más bien, como consecuencia de las obligaciones de información que corren paralelas a él) consigue el Estado una importante fuente de información de los hechos económicos acaecidos. No obstante, una razón trascendente también resulta del examen del pago a cuenta como elemento de financiación: el Estado obtiene recursos hoy cuando la obligación tributaria aún no ha surgido, en lo que supone la obtención de ingresos periódicos que financian las necesidades recurrentes del Estado.

Por otro lado, en el campo de la imposición indirecta, y en cuanto a lo que aquí nos ocupa, respecto del IVA, nos encontramos con un impuesto de carácter complejo, del que una definición que agrupara sus caracteres principales podría ser la siguiente: un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las importaciones de bienes con independencia de la condición del sujeto que las realiza y las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En un impuesto de devengo instantáneo y no periódico como éste, los períodos de liquidación suelen agrupar la exigibilidad de numerosas operaciones. Al término de estos períodos, se practicará la liquidación del impuesto, liquidación en sí misma a cuenta de la que quepa practicar a la conclusión del período impositivo.

Si bien el obligado a repercutir va a verse afectado, al igual que el obligado a retener, por la existencia de las obligaciones de ingreso de las cuotas repercutidas de acuerdo con un criterio de devengo de las operaciones efectuadas y no de caja o cobro de las cantidades procedentes de éstas, los pagos anticipados que a nosotros nos ocupan al hilo de la STJCE comentada ofrecen una estructura francamente distinta.

Es en este ámbito en el que los pagos anticipados a que nos vamos a referir toman carta de naturaleza. La Sexta Directiva antes citada regula en su artículo 10, bajo el epígrafe de *Devengo y exigibilidad del Impuesto*, los diversos momentos en que se producirá el devengo. Comienza con las definiciones de los términos empleados, lo cual resulta necesario si se pretende avanzar en la armonización de los diferentes sistemas impositivos europeos, al menos en el ámbito del IVA.

De esta manera, el 10.1 a) define el concepto de *devengo del impuesto* como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, lo que no deja de ser una definición que remite a otra, en concreto, a la definición de la *exigibilidad del impuesto* del 10.1 b), cuando se indica de ésta que es el derecho que el Tesoro Público puede

hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor, para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

La definición que en el apartado a) se hace del devengo pudo en un primer momento producir la impresión de que el *devengo* comunitario era en realidad el *hecho imponible* de la doctrina nacional. Más si cabe, cuando como se puso de manifiesto por parte de la doctrina patria, en el apartado a) del artículo 10.1 de la versión francesa de la Sexta Directiva, se incluía la expresión *fait générateur de la taxe*, continuando el apartado b) del mismo artículo con la expresión *exigibilité de la taxe*.

Este *fait générateur* parecía requerir de una traslación al Derecho nacional que se identificara con el tradicional concepto de hecho imponible, mientras que se quedaría como devengo la *exigibilité de la taxe*. Ahondando en lo anterior, la inclusión en el apartado a) de la expresión *cumplidas las condiciones legales* no ayudaba en nada a la diferenciación del devengo y el hecho imponible según la concepción española.

Sin embargo, las ambigüedades que pudieran derivarse de la interpretación del artículo 10 de la Sexta Directiva han de verse zanjadas en nuestro ordenamiento interno con la Ley General Tributaria de 2003, Ley 58/2003, por obra de las claras definiciones que de estos elementos configuradores del tributo se ofrecen.

Así, cuando el artículo 20, *Hecho imponible*, principia con la consabida mención de que éste es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, nada parece haber cambiado.

No obstante, el artículo 21, *Devengo y exigibilidad*, afronta la tarea de fijar el espacio que debe ocupar, junto al hecho imponible, el devengo, dándole con claridad el carácter de elemento de aquél, puesto que se define como el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Quedan por ello ligados el hecho imponible y el devengo, al constituir éste el plano temporal en que aquél ha de desarrollarse (o, si se quiere, nacer).

La polémica queda definitivamente superada cuando el 21.2 del mismo texto centra su atención en la exigibilidad, desvinculándola del devengo, lo que supone la aproximación a los conceptos comunitarios.

Volviendo con la regulación que introduce el artículo 10 de la Sexta Directiva, con carácter general se fija el devengo y la exigibilidad del impuesto en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Tras una regla especial para las entregas de bienes o prestaciones de servicios continuas a lo largo de un período, que luego será objeto de comentario, se establece la regla de la exigibilidad del impuesto en el caso de realización de pagos anticipados¹. En ellos, y como excepción, la exigibilidad del impuesto se desvincula de cualquier relación con un devengo (al menos presente), de tal suerte que la mera existencia de un pago hará exigible el correspondiente impuesto girado sobre la cuantía efectivamente cobrada. Se extrae del dictado de la norma comunitaria la presunción de que el pago realizado es a cuenta de la realización posterior

¹ Artículo 10.2.2.º de la Sexta Directiva: «Sin embargo, 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 (...)».

de una operación sujeta y no exenta, pues en otro caso debe entenderse que no existe obligación alguna en relación con el devengo futuro.

El artículo 75.Dos de la Ley del IVA ², Ley 37/1992, de 28 de diciembre, llevó a cabo la transposición al Derecho interno de esta regla especial.

ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL ÁMBITO NACIONAL EN MATERIA DE DEVENGO Y PAGOS ANTICIPADOS

Ya tempranamente la Dirección General de Tributos (DGT) tuvo ocasión de manifestarse y sentar criterio en cuanto al devengo en las operaciones con pagos aplazados y mediante letras de cambio. La Resolución vinculante de 23 de diciembre de 1986, en interpretación de la entonces vigente Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA, consideró como regla general del devengo el momento de entrega del bien o de prestación del servicio. En particular, tratándose de entregas de bienes, consideró determinante a los efectos del devengo la producción de los efectos traslativos de la entrega. El pago posterior a la producción de dichos efectos carecería de valor a efectos del devengo. No obstante, también se realizó mención a dos reglas especiales de devengo: los supuestos de suministros y operaciones de tracto sucesivo (a que nos referiremos más adelante) y las operaciones con pagos anticipados. Respecto de estos últimos, no se incluyen indicaciones adicionales a la mera mención legal.

Con posterioridad, se ha abordado en diferentes ocasiones la posibilidad de práctica de pagos anticipados y sus consecuencias respecto del devengo. Podemos mencionar la Contestación a consulta de 11 de noviembre del año 2002. En ella se analiza el devengo en la prestación de servicios a los residentes por parte de un centro gerontológico. Entre otras cuestiones, se pide criterio en relación con el devengo del impuesto en el momento de solicitud de plaza en el centro. La solicitud está supeditada a la entrega de una cantidad previa en concepto de señal, que será devuelta cuando se formalice la reserva, minorándose la devolución a practicar en una penalización prefijada en el caso de no formalización de tal reserva.

Este anticipo se califica por el Centro Directivo como pago a cuenta a los efectos del IVA, por lo que de acuerdo con el apartado Dos del artículo 75 de la Ley 37/1992, del IVA, debe dar lugar al devengo del impuesto por el importe cobrado. En caso de devolución de la cantidad aportada, ya sea total o parcialmente, será necesario que la perceptora del pago a cuenta realice una modificación de la base imponible y emita factura rectificativa con la nueva base. Por la parte retenida en concepto de penalización, no se efectuará rectificación por resultar de aplicación la regla del número 5.º del apartado Dos del artículo 78 de la Ley del IVA referida a las percepciones retenidas con arreglo a Derecho.

Con posterioridad, la Consulta de 21 de febrero de 2003 no ha venido sino a incidir en idéntica consideración. En esta consulta se plantea la resolución del contrato de compraventa de

² Artículo 75.Dos de la Ley 37/1992: «Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley».

viviendas antes de la puesta a disposición, habiéndose entregado cantidades a cuenta. El devengo parcial por las cantidades entregadas resulta evidente en la doctrina de Tributos, así como también lo es que la resolución de los contratos que dieron lugar a los pagos anticipados supondrá la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas.

Distinto punto de vista es el que requiere la exégesis de la Contestación a consulta formulada a la DGT, de fecha 2 de abril de 2003. El supuesto nos sitúa ante la actividad de un galerista de arte que recibe mensualmente de sus clientes cantidades a cuenta de una futura compra de una obra de arte. En el momento en que el cliente elija una obra, el dinero entregado a cuenta se aplica a la adquisición de la obra. No obstante, si el cliente quiere, y sin ninguna penalización, se le devuelve el dinero íntegramente si no compra ninguna obra.

La solución que a este supuesto dé puede ser de gran interés, más si cabe si lo ponemos en relación con el que dio lugar a la STJCE de 21 de febrero de 2006 cuyo comentario nos ocupa y más adelante analizaremos.

En la resolución del caso planteado, Tributos parte de las disposiciones reguladoras de la compraventa, en concreto del artículo 1.445 del Código Civil (CC), según el cual por el contrato de compraventa uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto en dinero o signo que lo represente. Por su parte, el artículo 1.450 del mismo texto legal sienta la perfección de la venta y su obligatoriedad una vez que los contratantes convinieren en la cosa objeto del contrato y en el precio, aun cuando ni la una ni el otro se hayan entregado.

La interpretación de ambos artículos, junto con la dicción de la regla especial de los pagos anticipados del artículo 75 de la Ley del IVA, lleva a la DGT a considerar el devengo del impuesto en el momento en que las obras de arte se pongan a disposición de sus adquirentes. No obstante, los pagos anticipados determinarán el devengo del impuesto por los importes efectivamente percibidos.

Hasta aquí, el razonamiento no resulta novedoso, pues no añade nada a la doctrina que hemos analizado. Sí es de destacar la indicación final de la Contestación, entendemos que extraída de la interpretación conjunta de los artículos del CC arriba citados: *se indica que sólo cuando los clientes del consultante (galerista) comunican a éste su voluntad de adquirir una determinada obra de arte, cabe entender que existe un acuerdo de compra y venta y, por tanto, obligación de entregar la cosa objeto de la venta (obra de arte) y de pagar el precio fijado, se puede entender perfeccionada la compraventa, y es a partir de ese momento cuando las cantidades inicialmente entregadas a cuenta pueden calificarse como pago anticipado del precio de la obra, devengándose en ese momento el IVA por el importe percibido anticipadamente. En el momento en que se produzca la entrega de la obra de arte se producirá el devengo de la totalidad del impuesto.*

Surge así una vía para la integración del doble camino (la entrega o puesta a disposición o prestación del servicio y la realización de pagos anticipados) por el que se podía acceder al devengo: el pago anticipado sólo lo desencadenará cuando el comprador manifieste voluntad adquisitiva respecto de determinado objeto. El automatismo con el que la regla del pago anticipado daba lugar al devengo se ve así truncado, puesto que se supedita, como por otra parte no puede ser menos, a la perfección del contrato respecto del cual se pretende anticipar cantidades.

En consecuencia, el pago anterior al acuerdo de compra y venta no dará lugar al devengo del IVA, pero la posterior perfección del contrato obligará a que el pago inicial sea recalificado como pago anticipado y como tal determine que deba procederse al ingreso del importe de impuesto correspondiente. Debe entenderse que el punto temporal a tomar en cuenta para la liquidación del pago anticipado será el momento de perfección, sin perjuicio de que se proceda simultáneamente a la entrega y el devengo se produzca por la regla general del artículo 75 sin que nazca a la vida jurídica el pago anticipado. Volveremos más tarde sobre la trascendencia que este pronunciamiento puede tener para la naturaleza del pago anticipado.

Dejando a un lado la doctrina de la DGT, en el ámbito del devengo pueden merecer nuestra atención dos Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que han examinado el momento en que aquél deba entenderse producido cuando se trata de prestación de servicios de abogacía.

Así, la Resolución TEAC de 25 de junio de 1999 denegó la posibilidad de que un abogado mantuviera el criterio de caja o cobro de minutas para la confección de sus liquidaciones, puesto que el devengo se produciría a la finalización de los servicios, sin que a tal efecto pudiera entenderse que tal finalización se producía con la ejecución de la sentencia, y todo ello a salvo de la existencia de pagos anticipados.

Con posterioridad la Resolución TEAC de 25 de septiembre de 2002, recaída en unificación de criterio, vino a retomar esta cuestión, aclarando, no obstante, que la mera emisión de la minuta no iba a determinar el devengo del Impuesto, siendo necesario el abono de los servicios, o bien la finalización de los mismos. El Tribunal acogió los razonamientos esgrimidos por la DGT en su recurso, considerando que el devengo del IVA debía ser independiente de la fecha de pago de los servicios, salvo la existencia de pagos anticipados anteriores a la finalización. El devengo como regla general se produciría a la conclusión de los servicios prestados.

ALGUNOS PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN EL ÁMBITO NACIONAL EN MATERIA DE DEVENGO Y CONTRATOS DE SUMINISTRO

Para el examen de la STJCE de 21 de febrero de 2006 nos interesa especialmente, junto a la regla del pago anticipado del artículo 75.Dos de la Ley del IVA, la regla del artículo 75.Uno.7.º³ referida al devengo del impuesto en las operaciones de tracto sucesivo.

³ Artículo 75.Uno.7.º de la Ley 37/1992: «En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente».

La doctrina civil caracteriza las obligaciones de tracto sucesivo por contraposición a las de tracto único, puesto que el carácter instantáneo de éstas contrasta con la continuidad y periodicidad que se predica de las primeras.

Obligación de tracto sucesivo por antonomasia es el arrendamiento, encuadrándose también en esta categoría las de suministro de bienes.

Las cuestiones que respecto del devengo del IVA ha planteado la ejecución de operaciones de tracto sucesivo han dado lugar a contestaciones de la DGT. A través de las cuales podemos esbozar estas figuras y las peculiaridades que su naturaleza pueda determinar en el campo del devengo.

La Consulta de 21 de marzo de 2002 debía fijar el momento del devengo en la prestación de servicios de alojamiento y utilización de un campo de golf anejo que un establecimiento hotelero efectuaba a favor de sus clientes. El Centro Directivo se atuvo en su contestación a la regla general de devengo de los servicios, indicando por ello que el devengo se produciría en el momento en que la contraprestación del servicio resultara exigible al cliente, salvo que fuera de aplicación la cláusula *anti-diferimiento* del propio apartado 7.º del 75.Uno que obligaría al devengo a 31 de diciembre en caso de que no se hubiera pactado precio o éste no hubiera sido determinado en cuanto a su exigibilidad. En todo caso, los pagos anticipados obrarían en el sentido que venimos comentando.

Cabe reseñar que la cláusula del inciso 7.º citada parece surgir con el objeto de evitar que los contribuyentes tengan un incentivo financiero que pueda condicionar o predisponer su voluntad contractual, al menos en la interpretación de Tributos.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios incardinadas en el seno de contratos de alquiler de películas de vídeo con cobro anticipado también obligaron a la DGT al examen del devengo en la Consulta de 27 de julio de 2004.

Pues bien, situados en este ámbito la consulta mencionada abordó el devengo en estos casos a través de la aplicación de la regla especial del artículo 75.Uno.7.º de la Ley del IVA, por entender que la esencia de tales operaciones determinaba que pudieran encuadrarse entre las obligaciones continuadas.

Las prestaciones de servicios de *factoring* dieron lugar a un nuevo pronunciamiento de Tributos de fecha 22 de junio de 2004 en el que se fijaba el devengo con arreglo a la regla especial del inciso 7.º, precisándose que el momento en que resultara exigible la parte del precio que comprendiera cada percepción sería cuando se produjera el devengo del impuesto.

Por su parte, el TEAC en Resolución de 18 de diciembre de 1998 se refirió a los servicios de suministro de agua, gas, electricidad y demás de tracto sucesivo. Consideró que lo determinante para el devengo era la concreción del momento en que se hubiera de considerar exigible el pago de los servicios prestados. De acuerdo con ello y con la norma, se indicó que el devengo se produciría en el momento de la emisión de las facturas o recibos, por ser el momento en que se concretaba el importe de los servicios prestados y el momento en que la contraprestación de éstos resultaba exigible.

EL ARTÍCULO 10.2 DE LA SEXTA DIRECTIVA EN RELACIÓN CON EL DEVENGO EN PAGOS ANTICIPADOS Y CONTRATOS DE SUMINISTRO

Tal y como resulta del artículo 10.2 de la Sexta Directiva el devengo en la concepción comunitaria se produce y el impuesto se hace exigible en el momento de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios.

El artículo 10.2 primer párrafo *in fine* abre la posibilidad de que los Estados, potestativamente, establezcan ficciones legales a través de las cuales *las entregas de bienes y las prestaciones de servicios continuas que se lleven a cabo a lo largo de un determinado período se consideren efectuadas por lo menos a la expiración de un plazo de un año*.

Esta indicación no supone establecer una regla especial de devengo para estas operaciones *continuas*, sino que supone arbitrar la consideración legal de que un hecho se ha producido. Surgen así dos devengos, el devengo por realización de entregas o prestaciones, y el devengo *por consideración* en las operaciones *continuas*.

Por operaciones continuas debemos entender aquellas que producen obligaciones duraderas o prolongadas en el tiempo, teniendo como contenido característico el ofrecer el objeto o prestación necesitados de una manera estable, duradera o periódica. Destacan entre estas operaciones de tracto sucesivo el contrato de suministro (carente de regulación específica, en su régimen jurídico ha de jugar un papel fundamental la libertad de pacto de los particulares, acudiéndose en defecto de regulación al contrato de compraventa por su similitud) y el arrendamiento.

La transposición nacional resultado del ejercicio de la potestad atribuida por el último inciso del primer párrafo del artículo 10.2 ha venido a crear una regla especial reguladora del devengo: la del artículo 75.Uno.7.º. El devengo se producirá cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción, o bien, en el caso de que entre en juego la cláusula *anti-diferimiento* con que continúa el apartado 7.º, el 31 de diciembre. En ambos casos la transposición efectuada supone la plena asunción del mecanismo de la ficción empleado por la Directiva.

Sin embargo, la labor de transposición ha tomado distinto cariz en el caso de los pagos anticipados, donde el segundo párrafo del artículo 10.2 de la Sexta Directiva habla de que los pagos anticipados harán que la *exigibilidad* proceda en el momento del cobro del precio y por la cuantía cobrada, la normativa española en el artículo 75.Dos indica que las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible devengarán el impuesto. Debe suponerse que el devengo es de nuevo fruto de ficción, pues si lo hemos configurado como un elemento del hecho imponible, y éste no se ha producido por ser el pago anterior a su producción, difícilmente puede existir un devengo real. Por otra parte, el legislador nos aclara que esta regla sólo jugará respecto de las operaciones sujetas a gravamen.

El mandato legal es claro respecto de los pagos anticipados (... *se devengará*...) e igualmente clara ha sido la interpretación administrativa en los supuestos de existencia de los meritados pagos. Sólo encontramos pronunciamientos aislados en los que se pone freno al devengo sin hecho imponible, pronunciamientos en los que se condicione o palíe el gravamen sobre consumos futuros y no

presentes. Por otra parte, la crítica a este actuar no puede ser acerba porque los flujos monetarios traslucen en la casi totalidad de los casos la voluntad contractual de las partes, que ha de desembocar naturalmente en el efectivo hecho imponible.

Pero, a pesar de todo, debe intentarse la diferenciación de figuras de manera que los conceptos de hecho imponible-devengo y exigibilidad queden delimitados en sus respectivos ámbitos, pues la confusión entre institutos puede producir problemas de aplicación.

SUPUESTO PLANTEADO ANTE EL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO

La STJCE de 21 de febrero de 2006, recaída en el Asunto C-419/2002, vino a resolver las cuestiones puestas de manifiesto por la High Court of Justice del Reino Unido a través de la petición de decisión prejudicial planteada.

La petición se planteó en el curso de un litigio entre las sociedades BUPA Hospitals Ltd. (en adelante, BUPA Hospitals) y Goldsborough Development Ltd. (Goldsborough Developments), por una parte, y los Commissioners of Customs & Excise (Commissioners) del Reino Unido, por otra.

La cuestión de fondo derivaba de la negativa de la Administración británica a autorizar la deducción por parte de las sociedades antes indicadas, pertenecientes por ende al Grupo BUPA, de cantidades en concepto de IVA soportado por haber realizado pagos anticipados por las entregas futuras que realizarían otras dos sociedades del Grupo BUPA.

El litigio por la negativa a la deducción del IVA provenía a su vez de una controversia anterior, la que se había desarrollado entre los años 1993 y 1997 entre idénticas partes, BUPA Hospitals y los Commissioners, resuelta por fallo de los tribunales británicos, en el que se acogían las pretensiones de BUPA Hospitals. De acuerdo con ello se determinó que en las entregas de medicamentos y prótesis a los pacientes efectuadas por BUPA en el desarrollo de su actividad de gestión de hospitales privados, debía aplicarse el gravamen del IVA, si bien a un tipo impositivo cero, lo que permitía a BUPA recuperar el IVA soportado por la compra de los medicamentos y prótesis, por emplear estas adquisiciones en la realización de operaciones sujetas y no exentas.

Frente a esta situación reaccionó el Gobierno del Reino Unido indicando el 13 de agosto de 1997 que tenía la intención de promover la modificación de la normativa de aplicación, modificación que entró en vigor el 1 de enero de 1998 y que supuso la eliminación de las entregas de productos médicos realizadas en el Reino Unido por proveedores privados de los supuestos de aplicación del tipo impositivo cero. Estas entregas pasaban a estar exentas, por lo que el operador no tendría en adelante el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado en la adquisición de los productos objeto de tales entregas.

Entre tanto, las sociedades implicadas desarrollaron una operatoria que les permitiera seguir deduciendo las cuotas de IVA soportado, con la intención de evitar que el cambio legislativo pudiera impedir la práctica de la deducción de las cuotas por la realización de operaciones exentas.

Se decidió recurrir a unos acuerdos de pago anticipado, de tal modo que sociedades del mismo Grupo BUPA, desempeñaran el papel de proveedores y adquirentes.

El esquema resultante fue el siguiente:

| SOCIEDAD PROVEEDORA | OPERACIÓN | SOCIEDAD ADQUIRENTE |
|-------------------------------------|------------------|---|
| BUPA Medical BUPA Gatwick Park | Venta Venta | BUPA Hospitals Goldsborough Developments |
| GRUPO IVA | | GRUPO IVA |
| BUPA Hospitals BUPA Gatwick Park | | Goldsborough Developments BUPA Medical |

Todas las sociedades formaban parte del Grupo BUPA. No obstante, BUPA Hospitals y BUPA Gatwick Park formaban parte del mismo grupo a efectos del IVA, mientras que BUPA Medical y Goldsborough Developments formaban a su vez parte del mismo grupo a efectos del IVA, pero distinto del anterior.

Con las operaciones cruzadas se conseguía que cada grupo a efectos de IVA pudiera contrarrestar el IVA repercutido por el pago anticipado percibido en la operación de venta con el IVA soportado en la propia operación de compra, con lo que no era necesario efectuar ningún anticipo de tesorería.

Algunas de ellas como BUPA Medical y BUPA Gatwick Park no eran operativas con anterioridad al acuerdo de pagos anticipados.

Los contratos de pago anticipado se caracterizaban como compraventas en las que el comprador debía pagar el precio acordado a la celebración del contrato; los productos objeto del contrato se especificaban en un anexo, que tenía carácter modificable por acuerdo de las partes; la entrega posterior de los productos se realizaría por el vendedor siguiendo las instrucciones del comprador, hasta que el valor total entregado fuera igual al precio acordado; el anexo era idéntico en los contratos y contenía una lista heterogénea de varios centenares de medicamentos, prótesis y productos diversos. Las sociedades podrían resolver los contratos para el caso de que no se produjera el cambio normativo.

Para hacer frente a los pagos en las operaciones de adquisición se transfirieron fondos desde otra sociedad del Grupo BUPA (BUPA Investment Ltd.) a las cuentas respectivas de BUPA Hospitals y de Goldsborough Developments. Estas sociedades hicieron los pagos a favor de las sociedades proveedoras en el mismo día, y estas últimas sociedades lo volvieron a transferir a su vez de nuevo a BUPA Investment Ltd.

En cuanto a la ejecución práctica de la operación, BUPA Medical obtuvo en agosto de 1998 la licencia de venta al por mayor de productos médicos, pasando los hospitales gestionados por BUPA Hospitals a hacer sus pedidos a BUPA Medical. El ritmo de pedido hacía que se pudiera mantener el tipo impositivo cero durante seis o siete años.

En cuanto a BUPA Gatwick Park sólo obtuvo la licencia en junio de 2001, limitándose a la venta de medicamentos, de modo que se estimaba que a Goldsbrough Developments le llevaría entre 50 y 100 años utilizar su pago anticipado.

Los Commissioners denegaron la posibilidad de deducción del IVA soportado en estas operaciones de pago anticipado. El Tribunal de apelación desestimó el recurso interpuesto frente a la denegación por entender que ni BUPA Medical ni BUPA Gatwick Park realizaban actividad económica ni efectuaban entregas en el sentido del sistema común del IVA. Concluyó indicando que los acuerdos tenían exclusivamente como objetivo eludir el pago del IVA. No obstante, rechazó la doctrina del abuso del Derecho defendida por los Commissioners.

El recurso de apelación ante la High Court of Justice dio lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial origen de la Sentencia comentada.

CRITERIO DEL TJCE

Comienza centrando la cuestión en la aplicación de la regla de los pagos anticipados del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo de la Sexta Directiva, por ser necesario determinar si los pagos anticipados efectuados quedan comprendidos dentro del ámbito de aplicación de este artículo.

El principio general sitúa el devengo del impuesto en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. La regla del pago anticipado, como excepción de este principio general, debe ser objeto de interpretación estricta. Según ella, la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas. Por tanto, la exigibilidad en este caso procede sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios.

A continuación el Tribunal delimita las características que debe reunir la operación de pago anticipado para que el impuesto pueda ser exigible. Destaca que deben conocerse todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, los bienes o servicios deben estar identificados con precisión en el momento de realizar el pago a cuenta.

Para ayudar a la inteligencia del artículo en cuestión, cita el Tribunal la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, en la cual la Comisión señala que: *cuando se cobran los anticipos antes del devengo, el cobro de estos anticipos hace que el impuesto sea exigible dado que las partes contratantes anuncian así su intención de sacar por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con el devengo.*

Concluye indicando que al estar sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios y no los pagos en contraprestación, *a fortiori* no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados.

Por todo ello, estima que las operaciones efectuadas no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 10.2, párrafo segundo de la Sexta Directiva.

Es de destacar que en su razonamiento el Tribunal otorga especial trascendencia a tres aspectos:

- Que se fije una cantidad a tanto alzado por unos bienes señalados de forma general en una lista.
- Que la lista pueda ser modificada en cualquier momento por mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor.
- Que el acuerdo pueda resolverse unilateralmente recuperando el pago no utilizado.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DE 21 DE FEBRERO DE 2006

El fallo del Tribunal de Justicia no es sino la última escaramuza de una batalla de años entre la Administración tributaria inglesa y los prestadores privados de servicios sanitarios. La deficiente regulación y sus consecuencias en sede judicial hicieron necesaria la producción de un cambio normativo, que colocara las entregas de prótesis y medicamentos en el lugar en que debían estar a juicio de la autoridades británicas, la exención.

Los operadores privados no eran ajenos al cambio normativo y entendiéndolo que éste podía tener la concreta intencionalidad de atacar los beneficios que estaban disfrutando, pretendieron colocarse en situación de evitar las consecuencias de la nueva regulación, por medio de la utilización de las propias normas del ordenamiento. La posible consideración de la operación diseñada como constitutiva de fraude de ley podía ser soslayada bajo el argumento de que la ley violada no estaba en vigor en el momento de consecución de las operaciones sometidas a escrutinio.

Planteada de semejante forma la cuestión, el Tribunal de Justicia se ve abocado a adoptar una decisión en la que debe cohonestar dos principios, moderar la utilización posiblemente abusiva de la norma efectuada por los operadores británicos, para evitar así que se desvirtúe el espíritu de la Ley, pero salvaguardando en el proceso el propio concepto de pago anticipado. Y ello porque una interpretación excesivamente restrictiva del concepto podría determinar que el inciso del artículo 10.2 quedara vacío de contenido. El esquema pago anticipado = exigibilidad no debía quedar truncado.

En estos términos, en Derecho nacional podríamos aludir a la existencia de simulación contractual, por adoptarse un modelo negocial (la venta) que encierra en realidad un contrato de

suministro. La simulación relativa se alcanzaría tras considerar que lo realmente pretendido es la obtención continuada de los elementos que han de ser entregados por el hospital en el desarrollo de prestaciones sucesivas a favor de sus pacientes, y no la obtención de un enorme *stock* que no va a poder emplear. Esta voluntad de obtener un suministro y no una entrega instantánea puede presumirse por la introducción en el contrato de cláusulas que habilitan a la sociedad adquirente a ir solicitando bienes de los anexos que se adjuntan a los contratos. En cualquier caso, la aplicación preferente de la regla del pago anticipado del artículo 75.Dos de la Ley 37/1992 sobre la regla especial del devengo en los suministros haría que fuera el hecho del pago efectivo el acto determinante de la procedencia de la repercusión del IVA con lo que la apreciación de simulación no tendría efecto alguno. Esta aplicación preferente resulta en la Directiva de la introducción del párrafo que regula los pagos anticipados mediante la cláusula *Sin embargo* ⁴; en el caso de la Ley del IVA, queda justificada por la indicación del artículo 75.Dos: *No obstante lo dispuesto en el apartado anterior* ⁵.

Una posibilidad que podría considerarse es la aplicación de la doctrina del abuso del Derecho. Si inicialmente el empleo de la regla del pago anticipado puede ser admisible, su empleo desproporcionado en la forma en que se diseña por los operadores británicos, con la finalidad de perseverar en el desarrollo de sus operaciones al margen de la voluntad querida por el ordenamiento (voluntad de que estas operaciones impidan la deducción del IVA soportado en su adquisición) y sin otra finalidad que la de obtener un beneficio fiscal que por ende provoca el perjuicio de un tercero, podría caer de lleno en dicha doctrina. Se emplearía esta doctrina como último recurso que permitiera llegar donde la regulación y la interpretación que de ella efectúan los operadores jurídicos no alcanza. El negocio suscrito, basado en elementos intachables tomados de uno en uno, sobrepasó manifiestamente los límites normales del ejercicio del derecho en su consideración global, de manera que causó un perjuicio para un tercero, en este caso, la Hacienda pública.

No obstante, no es ésta la vía empleada por el Tribunal de Justicia, que prefiere interpretar el sentido que llevó a la introducción de la regla del pago anticipado: obligar a que la manifestación anticipada de la intención negocial mediante la anticipación de las consecuencias financieras del negocio lleve aparejado el anticipo de la producción de las consecuencias fiscales que conlleva tal negocio.

⁴ Artículo 10.2: «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. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5.º, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los periodos a que tales descuentos o pagos se refieran.

Sin embargo, 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».

⁵ Artículo 75.Dos: «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley».

Como consecuencia de esta interpretación, sólo las entregas de bienes o prestaciones de servicios *claramente identificados* ⁶ pueden hacer que los pagos percibidos se califiquen como pagos anticipados. Además, también se indica que en el caso de pagos anticipados, para que el impuesto sea exigible es preciso que *ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación* ⁷. Es más, se añade que los bienes o servicios deben estar identificados con precisión.

En nuestro Derecho, la solución ofrecida por la DGT en la Consulta de 2 de abril de 2003 antes analizada ya albergaba un criterio semejante, si bien desde el punto de vista del ordenamiento civil español a través de la doctrina de la perfección de los contratos. Tributos incidía en que la voluntad de adquirir por parte del cliente determinaría el acuerdo de voluntades, la perfección del contrato y el devengo del impuesto por las cantidades anticipadas, a expensas de la posterior entrega. Esta voluntad de adquirir debía manifestarse respecto de *determinada obra de arte*. Por tanto, el Tribunal de Justicia y la DGT hablan de determinación, identificación y conocimiento de los elementos relevantes. Teniendo presente que en la práctica comercial el pago anticipado se emplea por los contratantes como mecanismo de aseguramiento, la interpretación que se ha realizado concluye en la siguiente contradicción: por una parte, el pago anticipado supone la pretensión de los contratantes de atajar la incertidumbre de su relación comercial y, por otra parte, para que se pueda calificar el pago como pago anticipado a efectos fiscales se requiere la determinación, clara identificación de la operación y de sus elementos.

El resultado es de lo más ambiguo. Por otro lado, no puede esperarse otra cosa de una figura como la analizada, el pago anticipado, en el que se exige el impuesto sin que haya entrega y ni siquiera devengo (en la definición comunitaria).

En concreto, en la Sentencia de 21 de febrero debemos preguntarnos qué ha llevado al Tribunal a semejante consideración, si la pretensión de atajar un supuesto de extrema complejidad en cuanto a su resolución, o bien la legítima finalidad de ajustar la doctrina del pago anticipado a sus estrictos términos.

Pese a lo impoluto del razonamiento esgrimido, habrá que prestar atención a ulteriores pronunciamientos por ver si la posición restringida respecto del pago anticipado perdurará, o si se moderará para que esta institución siga desempeñando las funciones para las que fue concebida.

⁶ Sentencia de 21 de febrero de 2006: «50. (...) *A fortiori, no pueden estar sujetos al IVA los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados*».

⁷ Ídem: «48. *El párrafo segundo de este apartado 2 se aparta de este orden cronológico, al establecer que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente (...), que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta*».