

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006.

■ **Asunto:** C-419/02

■ **Partes:** BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd y
Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 10, apartado 2 – Exigibilidad del IVA
– Pago de anticipos – Pagos anticipados por entregas futuras de productos
farmacéuticos y prótesis

I. Comentario

En este caso se examina la posibilidad de recuperar el IVA de la adquisición de un bien durante el periodo en que el derecho a dicha recuperación aun no se ha podido ejercitar. Y el examen del Tribunal se limita a dicho análisis, a pesar de las consideraciones del órgano remitente, y del Abogado General Poiares Maduro, que consideraban que la principal discusión de este caso era si las diversas operaciones que realiza BUPA Hospitals se habían realizado con intención de obtener una ventaja fiscal y por lo tanto defraudar a la Hacienda Pública británica para obtener una sustancial devolución del IVA soportado.

En otras palabras si nos encontrábamos ante un supuesto de abuso de derecho. Así el propio Abogado General consideraba que las diversas operaciones realizadas por BUPA Hospitals con otras sociedades de su grupo se habían realizado para recuperar el IVA, ya que en su caso concreto no debería haber podido deducir o recuperar el IVA soportado excepto en una limitada proporción de la cuota soportada, han puesto en práctica mecanismos que les han permitido eludir ese resultado y recuperar el impuesto soportado en su totalidad.

Además en el caso BUPA las operaciones se realizan en un determinado momento temporal para poder seguir acogéndose en el régimen del tipo impositivo del 0 % que dejó de estar en vigor en el Reino Unido desde el 1 de enero de 1998, siendo sustituido por un régimen de exención sin ningún derecho a deducción, que le impedía deducirse la mayoría del IVA soportado. Es decir buscaba realizar diferentes operaciones con un plazo elevado y con múltiples condiciones suspensivas para que las operaciones se siguieran rigiendo por un régimen fiscal favorable. En apariencia podría calificarse de que estamos ante operaciones fraudulentas.

Sin embargo el Tribunal ignora estas consideraciones y se centra en si los acuerdos elaborados en el Grupo BUPA deben ser considerados pagos anticipados de acuerdo con el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo de la Sexta Directiva. Lo que puede ser de interés, ya que en muchas ocasiones el devengo anticipado del IVA al mediar pagos anticipados ha generado dudas interpretativas relevantes.

El Tribunal partiendo de la interpretación estricta de las excepciones a las reglas generales, considera que el devengo anticipado del IVA en los casos del pago anticipado es una excepción, al no ser aplicable la regla general de devengo en el momento de la prestación del servicio o de la entrega del bien, y como tal excepción debe ser de interpretación estricta.

El Tribunal entiende que para que el impuesto puede devengarse en el momento del devengo del pago anticipado es necesario que se conozcan todos los elementos relevantes de la futura entrega o prestación, debiendo estar los bienes o servicios identificados con precisión.

La aplicación de esta interpretación al caso de las operaciones concatenadas del Grupo BUPA es clara y no deja lugar a dudas. Sin embargo si extrapolamos las consecuencias de esta doctrina a otros supuestos las conclusiones pueden no estar tan claros. Por ejemplo el Tribunal admitiría el devengo anticipado si el comprador puede resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y recuperar el saldo no utilizado del pago anticipado, pero previamente a empleado dicha operación por ejemplo, para aumentar su porcentaje de IVA deducible.

Desde nuestro punto de vista la identificación de los bienes o servicios no debe ser el único criterio a tener en cuenta para considerar la existencia de un devengo anticipado del IVA en caso de un pago previo a la realización de la operación, sino que en cada caso se debe determinar si al operación está completamente definida en el momento del pago, y del devengo anticipado del IVA.

Sin duda el Tribunal debería haber concretado más cuando entiende que se conocen todos los elementos relevantes de la futura operación.

2. Antecedentes

BUPA Hospitals y BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (en lo sucesivo, «BUPA Gatwick Park») forman parte del Grupo BUPA, al que también pertenecen a efectos de IVA.

Durante varios años y más precisamente hasta finales de 1997, BUPA Hospitals gestionó numerosos hospitales privados. De conformidad con una resolución de la Court of Appeal, adoptada en el marco de un litigio que desde 1993 enfrentaba a BUPA Hospitals y a los Commissioners, las entregas por parte de BUPA Hospitals de medicamentos y prótesis a los pacientes de tales hospitales estaban sujetas al IVA a un tipo impositivo cero, lo que permitía a BUPA Hospitals recuperar el IVA soportado por la compra de estos mismos productos a sus proveedores.

A raíz de la denegación de la House of Lords, el 24 de julio de 1997, de la solicitud de los Commissioners para interponer un recurso de casación, el Gobierno del Reino Unido dio a conocer, el 13 de agosto de 1997, que tenía la intención de elaborar en breve una normativa para paliar los efectos de la resolución emitida por la Court of Appeal.

Como consecuencia del anuncio de que se iba a elaborar esta nueva normativa, el Grupo BUPA decidió recurrir a unos acuerdos de pago anticipado. La idea era que un operador,

cuyas entregas estaban sujetas a un tipo impositivo cero y que por consiguiente podía recuperar el IVA soportado por sus compras de medicamentos y prótesis, en la medida en que éstas fueran objeto de entregas imponibles, celebraba contratos de compra de bienes y de prestación de servicios, anticipándose a la modificación de la ley. A continuación, este operador solicitaría la devolución del IVA soportado correspondiente al período en el que se había efectuado el pago o emitido una factura, aunque la entrega tuviera lugar en un período contable posterior.

En el marco de estos acuerdos, se decidió que una sociedad del Grupo BUPA desempeñara el papel de proveedor para mantener el pago anticipado dentro del Grupo. Se trataba de BUPA Medical Supplies Ltd (entonces todavía denominada Goldsbrough Retirement Property Services Ltd; en lo sucesivo, «BUPA Medical»), una sociedad del Grupo Goldsbrough que el Grupo BUPA había adquirido a primeros de agosto de 1997 y que luego había dejado de ser operativa. Si bien esta sociedad formaba parte del Grupo BUPA, a efectos de IVA no estaba incluida en el mismo Grupo al que pertenecía BUPA Hospitals.

Para evitar el riesgo de que los Commissioners encontraran una razón para retrasar la devolución del IVA, se decidió que otra sociedad del Grupo Goldsbrough, concretamente Goldsbrough Developments, sociedad que gestionaba cuatro hospitales privados y que también estaba incluida en un Grupo de IVA distinto del de BUPA Hospitals, celebrara un acuerdo de pago anticipado, por el mismo importe y en el mismo período contable que BUPA Hospitals, con un proveedor del Grupo BUPA a efectos de IVA. Se eligió la sociedad BUPA Gatwick Park, no operativa a la sazón, como segundo proveedor en el marco de los acuerdos de pago anticipado.

El 5 de septiembre de 1997, se reunieron los consejos de administración de las cuatro sociedades de que se trata. Los consejos de administración de BUPA Hospitals y BUPA Medical decidieron firmar dos contratos de compra y entrega, respectivamente, de medicamentos y de prótesis.

En la reunión del consejo de administración de BUPA Hospitals se decidió realizar unos pagos anticipados de 60 millones de GBP, más IVA, por la compra de medicamentos y de 40 millones de GBP, más IVA, por la compra de prótesis a BUPA Medical.

Ese mismo día, se adoptó un acuerdo especial en el que se decidió cambiar la denominación de Goldsbrough Retirement Property Services Ltd por la de BUPA Medical y modificar el objeto social de dicha sociedad, añadiendo el comercio en productos farmacéuticos y prótesis.

También el 5 de septiembre de 1997, BUPA Medical emitió a nombre de BUPA Hospitals facturas por la entrega de medicamentos por importe de 60 millones de GBP, más 10,5 millones de GBP en concepto de IVA, y por la entrega de prótesis por importe de 40 millones de GBP, más 7 millones de GBP de IVA.

Ese mismo día, los consejos de administración de Goldsbrough Developments y de BUPA Gatwick Park decidieron firmar dos contratos de compra y entrega, respectivamente, de medicamentos y de prótesis.

El consejo de administración de Goldsbrough Developments decidió pagar inmediatamente a BUPA Gatwick Park 50 millones de GBP, más IVA, por la compra de medicamentos y otros 50 millones de GBP, más IVA, por la compra de prótesis.

En esa misma fecha, BUPA Gatwick Park emitió a nombre de Goldsbrough Developments dos facturas, cada una de 50 millones de GBP más 8,75 millones de GBP en concepto de IVA, por la entrega de medicamentos y de prótesis, respectivamente.

Los contratos en virtud de los cuales se habían realizado los pagos anticipados eran similares. Estos contratos precisaban que:

- el comprador debía pagar el precio acordado al vendedor en la fecha de la celebración del contrato;
- los productos objeto del contrato eran los descritos en el anexo, que podía modificarse de mutuo acuerdo entre las partes;
- el vendedor entregaba tales productos, o parte de los mismos, siguiendo las instrucciones posteriores del comprador, hasta que el valor total entregado fuera igual al precio acordado;
- cada parte podía resolver el contrato con preaviso de siete días, y
- en este supuesto, el comprador recuperaría el precio acordado, menos el valor ya entregado en la fecha de la resolución.

El anexo de los contratos era idéntico conteniendo una lista heterogénea de varios centenares de medicamentos, prótesis y productos diversos. El órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial al Tribunal señala que era evidente que ningún director de las cuatro sociedades había prestado atención al contenido de dicho documento.

Según esta misma resolución, mediante tales acuerdos, de ejecutarse con éxito, el Grupo BUPA evitaría tener que afrontar una pérdida de tesorería y tener que pagar a los Commissioners el IVA adeudado en el contexto de estos acuerdos. Efectivamente, el Grupo BUPA a efectos de IVA estaba en condiciones de incluir, en su declaración del IVA para el período que finalizaba en noviembre de 1997, unas cuotas soportadas por importe de 17,5 millones de GBP correspondientes a las compras realizadas por BUPA Hospitals a BUPA Medical, que se contrarrestaban con unas cuotas devengadas de 17,5 millones de GBP correspondientes a las ventas realizadas por BUPA Gatwick Park a Goldsbrough Developments. El Grupo Goldsbrough, diferente del Grupo BUPA a efectos de IVA, podía hacer lo mismo: su declaración del IVA incluía unas cuotas soportadas por importe de 17,5 millones de GBP, correspondientes a las compras realizadas por Goldsbrough

Developments a BUPA Gatwick Park, y unas cuotas devengadas de 17,5 millones de GBP, correspondientes a las ventas de BUPA Medical a BUPA Hospitals.

El 8 de septiembre de 1997, se ordenó al Midland Bank que transfiriera desde la cuenta de otra sociedad del Grupo BUPA, BUPA Investments Ltd (en lo sucesivo, «BIL»), la cantidad total de 235,5 millones de GBP y que abonara en las cuentas respectivas de BUPA Hospitals y de Goldsbrough Developments 118 y 117,5 millones de GBP. Se cobraron intereses al tipo de interés de referencia en el mercado interbancario a un día, devengados con carácter mensual.

El mismo día, se ordenó al Midland Bank que transfiriera 117,5 millones de GBP, por una parte, de BUPA Hospitals a BUPA Medical y, por otra, de Goldsbrough Developments a BUPA Gatwick Park, y posteriormente que transfiriera estas mismas cantidades de nuevo a BIL. A BUPA Medical y a BUPA Gatwick Park se les abonaron los intereses correspondientes a los importes de sus respectivos depósitos en BIL.

El 18 de noviembre de 1997, se presentó en el Parlamento el Reglamento relativo al IVA para medicamentos, productos farmacéuticos y prótesis para minusválidos [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Este Reglamento entró en vigor el 1 de enero de 1998 y modificó el anexo 8, grupo 12, de la Ley del IVA de 1994, eliminando de la lista de productos sujetos al tipo impositivo cero las entregas de productos médicos realizadas en el Reino Unido por proveedores privados. En adelante, tales entregas estaban exentas. Por consiguiente, ya no cabía deducir, en principio, el IVA soportado por estos productos.

En septiembre de 1998, se adoptaron los dispositivos para poner en práctica las condiciones de los acuerdos de pago anticipado firmados entre BUPA Hospitals y BUPA Medical. La resolución de remisión señala que el 19 de agosto de 1998 se concedió a BUPA Medical la licencia de venta al por mayor de productos médicos y que hacia principios de diciembre de 1998 todos los hospitales gestionados por BUPA Hospitals hacían sus pedidos a BUPA Medical. Según esta misma resolución, BUPA Hospitals utilizaba estos pagos anticipados a un ritmo que le permitía mantener el tipo impositivo cero durante seis a siete años a contar desde el mes de septiembre de 1998.

Por lo que se refiere a los acuerdos de pago anticipado firmados entre Goldsbrough Developments y BUPA Gatwick Park, los dispositivos para las entregas de prótesis fueron adoptados a mediados de 2001 y para las de medicamentos en noviembre de 2001. De la resolución de remisión se desprende que después de la adquisición del Grupo Goldsbrough surgieron serios problemas que debían resolverse antes de que pudiera implantarse el sistema de despacho de pedidos. Por este motivo, BUPA Gatwick Park sólo obtuvo una licencia de venta de medicamentos el 8 de junio de 2001.

La resolución de remisión precisa igualmente que, para poder participar en el acuerdo de compra anticipada, Goldsbrough Developments debió pedir a BIL un préstamo de 117,5 millones de GBP, cantidad que suponía aproximadamente siete veces su volumen de negocios de 1997, lo que provocó un aumento de su coeficiente de endeudamiento en casi un

270 %. Según dicha resolución, los Commissioners estimaban que a Goldsbrough Developments le habría llevado entre 50 y 100 años en utilizar su pago anticipado.

Mediante resolución de 14 de septiembre de 2000, los Commissioners denegaron a BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments la autorización para que cada una de ellas dedujera el IVA soportado por los pagos anticipados de septiembre de 1997, correspondientes a las entregas efectuadas por BUPA Medical y BUPA Gatwick Park.

El 25 de febrero de 2002, el VAT and Duties Tribunal, London, desestimó el recurso interpuesto contra la resolución de los Commissioners, por el motivo de que BUPA Medical y BUPA Gatwick Park no realizaban ninguna actividad económica ni efectuaban entregas en el sentido del sistema común del IVA. Concluyó que cada una de las medidas tomadas en el marco de los acuerdos de compra anticipada de septiembre de 1997 tenía exclusivamente como objetivo eludir el pago del IVA. BUPA Medical y BUPA Gatwick Park no desempeñaban en tales acuerdos ningún otro papel que el de permitir que se alcanzara dicho objetivo.

Sin embargo, el VAT and Duties Tribunal descartó la tesis de los Commissioners de que una doctrina del abuso de Derecho privaba a BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments del derecho a deducir el IVA soportado.

BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments interpusieron recurso de apelación ante la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, y los Commissioners se adhirieron a la apelación.

Por considerar que tanto la resolución del VAT and Duties Tribunal como el recurso de apelación ante la High Court suscitan una serie de cuestiones de Derecho comunitario, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

- 1) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las empresas vendedoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “actividad económica” que figura en el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva?
- 2) Habida cuenta de las circunstancias de autos, de las operaciones de que se trata y de la situación de las empresas vendedoras, ¿cómo debe interpretarse la expresión “entrega de bienes” que figura en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva?
- 3) a) ¿Existe un principio de abuso de Derecho que pueda excluir (con independencia de la interpretación que se dé a la Sexta Directiva) el derecho a deducir el impuesto soportado?
b) En caso afirmativo, ¿en qué circunstancias se aplicaría dicho principio?
c) ¿Se aplicaría en unas circunstancias como las apreciadas por el VAT and Duties Tribunal?

- 4) ¿Variaría la respuesta a las cuestiones 1 a 3 anteriores si el pago por las operaciones de que se trata se realizara en un momento en que cualquier entrega de bienes efectuada estuviera exenta, con devolución del IVA soportado en la fase precedente, tal como permite el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?
- 5) ¿Como debe interpretarse la Sexta Directiva en el contexto particular de las siguientes cuestiones? En circunstancias como las de autos y en relación con operaciones como las de que se trata, ¿deberían tratarse las entregas
 - a) como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades compradoras, sin que las sociedades vendedoras hubieran efectuado ni recibido entrega alguna, o
 - b) como si hubieran sido efectuadas por los proveedores externos a las sociedades vendedoras, sin que éstas hubieran efectuado entrega alguna a las sociedades compradoras?
- 6) ¿Cómo deben interpretarse el artículo 17 de la Sexta Directiva y las normas en materia de deducción cuando cada sociedad vendedora efectúa, en el ejercicio de una actividad económica, entregas a una sociedad compradora y:
 - a) las sociedades compradoras han celebrado acuerdos con las sociedades vendedoras para recibir bienes;
 - b) estos bienes han sido facturados y pagados antes de la entrega;
 - c) se ha facturado el IVA correspondiente al pago anticipado, con arreglo al artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva;
 - d) los bienes deben servir a las sociedades compradoras para realizar entregas que, de haber sido efectuadas en el momento del pago, hubieran sido operaciones exentas con derecho a devolución del impuesto soportado en la fase precedente, pero
 - e) Cada sociedad compradora únicamente pretende recibir la entrega de los bienes objeto de los acuerdos en el supuesto de que la legislación se modifique en el sentido de que la sociedad compradora sólo pueda utilizar estos bienes para realizar entregas exentas sin derecho a devolución?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

No están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva

95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir; en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.

5. Fundamentos de la Sentencia

Respecto a las cuestiones cuarta y sexta acerca de si es admisible el devengo anticipado del IVA por el pago anticipado del que se deriva el litigio, el Tribunal inicia su argumentación recordando que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Esta regla general se excepciona cuando las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, donde la exigibilidad del IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

El párrafo segundo de este apartado 2 establece que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la 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, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

Finaliza el Tribunal señala que están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas (véase la sentencia de 9 de octubre de 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I 7257, apartado 17). 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 ello el Tribunal responde a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir; en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.

Sobre las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima

Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones cuarta y sexta, el Tribunal no responde a las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima.

... ○ ...