

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

En el asunto C-419/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), mediante resolución de 8 de noviembre de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de noviembre de 2002, en el procedimiento entre:

**BUPA Hospitals Ltd,**

**Goldsborough Developments Ltd**

y

**Commissioners of Customs & Excise,**

\* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann y J. Makarczyk, Presidentes de Sala, y los Sres. S. von Bahr (Ponente) y J.N. Cunha Rodrigues, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;  
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BUPA Hospitals Ltd y Goldsbrough Developments Ltd, por el Sr. R. Venables, QC, asistido por el Sr. T. Lyons, Barrister, designados por el Sr. D. Garcia, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Caudwell, en calidad de agente, asistida por el Sr. C. Vajda, QC;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D.J. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por el Sr. A.M. Collins, SC;

- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;
  
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de abril de 2005;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, 10, apartado 2, y 17 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
  
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre BUPA Hospitals Ltd (en lo sucesivo, «BUPA Hospitals») y Goldsbrough Developments Ltd (en lo sucesivo, «Goldsbrough Developments»), dos sociedades del Grupo BUPA, por una parte, y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), por

otra, relativo a la negativa de éstos a autorizar que BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments dedujeran la cantidad de 17,5 millones de GBP (aproximadamente 26,2 millones de euros) en concepto del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado con motivo de pagos anticipados por entregas futuras que realizarían otras dos sociedades del Grupo BUPA.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

- 3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
  
- 4 De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, será considerado como sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de este artículo. El concepto de «actividades económicas» se define en dicho apartado 2 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

5 El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva precisa que:

«Sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, cada Estado miembro quedará facultado para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.»

6 A tenor del artículo 5, apartado 1, de esa misma Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

7 El artículo 10, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Se considerarán como:

- a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
  
- b) exigibilidad del impuesto: 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.

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, 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 períodos 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.

No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

- sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura o del documento que la sustituya;
- sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;
- sea, en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.»

8 El artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) a e), de dicha Directiva prevé que los Estados miembros eximirán del impuesto determinadas actividades del sector de los servicios médicos.

9 El artículo 17, apartado 1, de esta misma Directiva precisa que «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

10 Según el apartado 2, letra a), del mismo artículo:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o que le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.»

11 A tenor del artículo 28, apartado 2, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, durante el período transitorio a que se refiere su artículo 28 decimotercero «podrán mantenerse las exenciones con devolución del impuesto abonado en la fase anterior, así como los tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el apartado 3 del artículo 12 para los tipos reducidos que el 1 de enero de 1991 fuesen aplicables, que se ajusten a la legislación comunitaria y cumplan los requisitos fijados en el último guión del artículo 17 de la segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967».

*Normativa nacional*

- 12 El artículo 6, apartado 4, de la Ley del IVA de 1994 (Value Added Tax Act 1994) prevé:

«Si, antes de la fecha prevista conforme a los apartados 2 y 3 *supra*, la persona que realice la entrega emite una factura con IVA relativa a la misma o si, antes de la fecha prevista conforme a los apartados 2, letras a) o b), o 3 *supra*, cobra el precio de dicha entrega, se considerará que ésta tuvo lugar, en las cuantías efectivamente facturadas o cobradas, en el momento de la emisión de la factura o del cobro.»

- 13 Según el artículo 30, apartado 1, de esta misma Ley, en su versión anterior al 1 de enero de 1998:

«Cuando un sujeto pasivo entregue bienes o preste servicios y esta entrega o prestación sea imponible a efectos de IVA al tipo cero, independientemente de que esté sujeta o no al IVA con arreglo a otra disposición,

— dicha entrega o prestación no estará sujeta al IVA sino que

— deberá ser considerada una entrega imponible con cualquier otra finalidad;

por lo que deberá aplicarse a esta entrega un tipo de IVA cero.»



## El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 14 De la resolución de remisión se desprende que 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, en el sentido del artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.
- 15 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.
- 16 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.
- 17 El órgano jurisdiccional remitente señala que, 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.

18 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.

19 La resolución de remisión precisa que, 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.

20 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.

- 21 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.
- 22 Ese mismo día, se adoptó un acuerdo especial en el que se decidió cambiar la denominación de Goldsborough 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.
- 23 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.
- 24 Ese mismo día, los consejos de administración de Goldsborough Developments y de BUPA Gatwick Park decidieron firmar dos contratos de compra y entrega, respectivamente, de medicamentos y de prótesis.
- 25 El consejo de administración de Goldsborough 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.

- 26 En esa misma fecha, BUPA Gatwick Park emitió a nombre de Goldsborough 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.
- 27 De la resolución de remisión se desprende que 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 ulteriores 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 órgano jurisdiccional remitente señala que el anexo era idéntico para los distintos contratos y que contenía una lista heterogénea de varios centenares de medicamentos, prótesis y productos diversos. Observa que era evidente que ningún director de las cuatro sociedades había prestado atención al contenido de dicho documento.

28 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 Goldsborough Developments. El Grupo Goldsborough, 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 Goldsborough 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.

29 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 Goldsborough 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.

30 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 Goldsborough 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.

- 31 Le 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.
- 32 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.
- 33 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.
- 34 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.

35 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.

36 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.

37 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.

38 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.

39 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 las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «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?

[En relación con la letra e), procede señalar que, si no se produce la modificación legislativa antes descrita, las sociedades compradoras tendrán derecho a resolver los contratos que firmaron con las sociedades vendedoras y a exigir la devolución de las cantidades pagadas, puesto que estos contratos celebrados en el marco de las operaciones de que se trata contienen cláusulas que permiten tales resoluciones].

- 7) El VAT and Duties Tribunal apreció (en el apartado 89 de su resolución) que “ninguna de las personas que estaban en condiciones de tomar decisiones en nombre de [BUPA Medical y BUPA Gatwick Park] [...] tenía ningún motivo o finalidad sustancial que no fuera llevar a buen fin el plan de evasión fiscal”. En su recurso de apelación ante la High Court, las partes apelantes impugnaron esta apreciación de hecho. En caso de que dicha apreciación de hecho no fuera acogida en instancia de apelación, ¿afectaría de algún modo a las respuestas a las cuestiones 1 a 6 *supra* y, en su caso, de qué manera?»

### Observaciones preliminares

- 40 Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, en esencia, por una parte, si operaciones como las controvertidas en el litigio principal, que tienen por finalidad obtener una ventaja fiscal, constituyen entregas de bienes y una actividad económica en el sentido de los artículos 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por otra, si debe interpretarse esta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva.
- 41 Sin embargo, de la resolución de remisión y, en particular, de los hechos descritos en las cuestiones prejudiciales cuarta y sexta se desprende que la piedra angular de los acuerdos elaborados por el Grupo BUPA radica en la facturación del IVA por el pago anticipado, de conformidad con el artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.
- 42 Pues bien, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional que le ha planteado una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho comunitario que no constituyen el

fundamento de las cuestiones prejudiciales formuladas por el juez nacional (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 12 de octubre de 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Rec. p. I-9553, apartado 24, y la de 7 de julio de 2005, Weide, C-153/03, Rec. p. I-6017, apartado 25).

- 43 Por consiguiente, en el marco de las cuestiones cuarta y sexta, que procede tratar conjuntamente y en primer lugar, debe examinarse si pagos anticipados como los controvertidos en el litigio principal están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

### **Sobre las cuestiones cuarta y sexta**

- 44 En primer lugar, procede recordar 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.

- 45 El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual en los 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 IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla enunciada en el párrafo primero de esta misma disposición y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.

- 46 A continuación, procede recordar que el artículo 10, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva define el «devengo del impuesto» como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto. Por consiguiente, el IVA puede ser exigible en el momento o después del devengo pero, salvo disposición contraria, no antes.
- 47 Así, el artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros disponer que en tres supuestos el IVA sea exigible en una fecha posterior al devengo, en concreto, bien a más tardar en el momento de la entrega de la factura, bien a más tardar en el momento del cobro del precio, bien en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo que deba determinarse a partir de la fecha del devengo.
- 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 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.
- 49 Además, esta conclusión es corroborada por la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento nº 11/1973, p. 13) en la que 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».

- 50 A este respecto, igualmente procede recordar 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.
- 51 Por consiguiente, procede responder 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, 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.

### **Sobre las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima**

- 52 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones cuarta y sexta, no procede responder a las cuestiones primera a tercera, quinta y séptima.

### **Costas**

- 53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (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.**

Firmas