

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079464

DGT: 15-04-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0933/2021

SUMARIO:

IVA. Devengo. Pagos anticipados. Una entidad ha firmado un contrato de compraventa de cosa futura en virtud del cual se compromete a construir y entregar un edificio de oficinas. Con el objeto de garantizar la compraventa futura, las partes firman un acuerdo de depósito en garantía -escrow agreement- en virtud del cual la parte compradora transferirá el 10% del precio de venta a una cuenta "escrow". Los fondos se mantendrán en la cuenta "escrow" hasta el cumplimiento de las cláusulas contractuales previstas.

Pues bien, será únicamente cuando se produzca un cobro anticipado a la realización de las operaciones sujetas que sea tal que atribuya a su perceptor las mismas facultades que corresponden a un propietario sobre los fondos que constituyen dicho pago anticipado, caso de ser dinerario, cuando se deberá entender producido dicho pago anticipado.

Considerando que en el supuesto que se analiza, la entidad no puede disponer de los fondos depositados en la cuenta "escrow" hasta el momento que se cumplan las condiciones contractualmente pactadas, en general a la finalización del contrato, por lo que se deduce que el depósito de los mismos en una cuenta "escrow" a nombre de la entidad no supone para esta la realización de un cobro anticipado ni tampoco la realización de un pago anticipado por parte de su cliente, por lo que no cabe entenderse producido el devengo del tributo con la constitución de los fondos, a efectos de lo señalado en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 62, 63 y 65.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 10.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha firmado un contrato de compraventa de cosa futura en virtud del cual se compromete a construir y entregar un edificio de oficinas. Con el objeto de garantizar la compraventa futura, las partes firman un acuerdo de depósito en garantía (escrow agreement) en virtud del cual la parte compradora transferirá el 10% del precio de venta a una cuenta "escrow". Los fondos se mantendrán en la cuenta "escrow" hasta el cumplimiento de las cláusulas contractuales previstas.

Cuestión planteada:

Si el depósito de una cantidad de dinero en una cuenta escrow en las condiciones pactadas en la consulta supone un pago anticipado en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 62 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido establece lo siguiente:

“Se considerarán:

1) «devengo del impuesto», el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) «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.”.

A partir de dicho precepto, los artículos 63 y 65 precisan lo siguiente:

“Artículo 63

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.”.

“Artículo 65

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.”.

2.- La incorporación al Derecho interno de los referidos preceptos se ha llevado a cabo, en relación con las operaciones interiores, a través del artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), precepto que dispone lo siguiente:

“Artículo 75.- Devengo del Impuesto.

Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

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.

(...).”.

En cuanto a la determinación del momento en el que se debe entender producida la entrega de un bien, hay que tener en cuenta los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, relativa al artículo 10 de la Directiva 388/77/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Los apartados 8, 9 y 10 de la misma señalan lo siguiente:

“8. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

9. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

10. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.”.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho de la Unión que, por tanto, precisa de una interpretación también europea.

Se deduce asimismo que, en relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

Por consiguiente, será el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del objeto de la misma, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la

facultad de usar o disfrutar, como relativa a la facultad de disponer, el que determine la entrega de la misma y, por consiguiente, el devengo del Impuesto correspondiente a la operación.

Lo anteriormente expuesto no impide la aplicación de la norma relativa a los pagos anticipados del apartado dos del mismo artículo 75 de la Ley 37/1992.

Esta regla de devengo se encuentra asimismo recogida en el ya citado artículo 65 de la Directiva 2006/112 y ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, apartado 45) señalando que esta disposición relativa a los pagos anticipados debe ser objeto de interpretación estricta.

En efecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que para que el Impuesto pueda ser exigible en esa situación y de forma anticipada, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y, por consiguiente, concretamente, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago anticipado a cuenta.

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».

Tratándose, pues, de un concepto de derecho de la Unión, procede la interpretación del mismo igualmente en términos de derecho de la Unión. Así, en consonancia con la interpretación que se contiene en las sentencias que se han referenciado, será únicamente cuando se produzca un cobro anticipado a la realización de las operaciones sujetas que sea tal que atribuya a su perceptor las mismas facultades que corresponden a un propietario sobre los fondos que constituyen dicho pago anticipado, caso de ser dinerario, cuando se deberá entender producido dicho pago anticipado.

Considerando que en el supuesto que se consulta la entidad consultante no puede disponer de los fondos depositados en la cuenta “escrow” hasta el momento que se cumplan las condiciones contractualmente pactadas, en general a la finalización del contrato, por lo que se deduce que el depósito de los mismos en una cuenta “escrow” a nombre de la consultante no supone para esta la realización de un cobro anticipado ni tampoco la realización de un pago anticipado por parte de su cliente, por lo que no cabe entenderse producido el devengo del tributo con la constitución de los fondos, a efectos de lo señalado en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992.

2.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica