

CONTRATO DE ESCROW E IMPUESTO EUROPEO SOBRE EL VALOR AÑADIDO*

ESCROW CONTRACT BEFORE EUROPEAN VALUE ADDED TAX

Rev. Boliv. de Derecho N° 35, enero 2023, ISSN: 2070-8157, pp. 220-247

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación "La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S.XXI", Prometeo/2021/041.



Enrique DE
MIGUEL
CANUTO

ARTÍCULO RECIBIDO: 16 de octubre de 2022

ARTÍCULO APROBADO: 15 de diciembre de 2022

RESUMEN: La presencia del escrow en la contratación internacional, que es un contrato con origen en el Derecho angloamericano, desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido plantea el interrogante de si la entrega de un activo, dinero o documento por el promisor al agente de escrow y si la eventual recepción de un activo, dinero o documento por el beneficiario del contrato de escrow originan o no el devengo del impuesto sobre el valor añadido y en qué concepto.

PALABRAS CLAVE: Contrato de escrow; Impuesto sobre el Valor Añadido.

ABSTRACT: *The emergence of escrow in international contracting, which is a contract originating in Anglo-American law, from the perspective of value added tax introduces the question of whether the delivery of an asset, money or document by the promisor to the escrow agent and whether or not the eventual receipt of an asset, money or document by the beneficiary of the escrow agreement, gives rise to the accrual of value added tax and under what concept.*

KEY WORDS: *Escrow contract; Value Added Tax.*

SUMARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. CONTRATO DE ESCROW.- I. El caso Banco Occidental de descuento.- 2. Carácter y función.- 3. Elemento subjetivo.- 4. Contrato de depósito.- 5. Asignación de riesgo 0196.- Juicio de tipicidad.- III. ARRAS o SEÑALES.- I. Caso Eugenie-les-Bains.- 2. Estructuración.- 3. Naturaleza.- IV. ESCROW INMOBILIARIO.- I. Caso Mirror Group.- 2. Integración en el contrato principal.- 3. Escrow en garantía de un contrato de opción.- V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.- I. Acuerdo de depósito en garantía.- 2. Hecho imponible.- 3. Devengo del impuesto.- VI. CONCLUSIONES ALCANZADAS.

I. INTRODUCCIÓN.

En el contexto de la contratación internacional encontramos el contrato de escrow, que es una figura gestada en el Derecho angloamericano, en que, en origen, a la vista del contrato principal, una compraventa de un inmueble, el vendedor (*grantor*) deposita el título de propiedad, en manos del tercero imparcial (*escrow holder*) para que cuando el comprador (*grantee*) pague el precio, reciba del tercero el título de propiedad. Se trata de una relación jurídica triangular.

Ponto el objeto depositado pasó a poder consistir en una suma de dinero (*escrow account*) con vistas a una operación mercantil, achacada de eventuales contingencias, dinero que el tercero mantiene en su poder hasta la producción de una contingencia imprevista o un evento previsto, en el contexto de la ejecución de la operación y con la finalidad de entregar el dinero a la contraparte o, caso de frustración de la ejecución, restituirlo o devolverlo al depositante.

Hasta llegar al escrow informático, en que es depositado un “código-fuente” relativo a un software o programa informático, para caso de insolvencia de la empresa desarrolladora o licenciante, o de disolución de la misma, como elemento propiciador de una cesión de uso que posibilite llevar a cabo la prestación contractual.

Elementos subjetivos: tratándose de una relación jurídica triangular, los elementos subjetivos son tres. El *escrow holder*, agente de escrow, o agente autorizado, que es un tercero imparcial, de confianza, en funciones ejecutivas del contrato principal, administrador, custodio o depositante. El *grantor*, depositador, promisor, o garante, que entrega al tercero un documento, dinero o un activo -material o intangible- con base en el contrato principal. Y el *grantee*, beneficiario, promisee, que es el destinatario potencial del documento, dinero o activo, en relación con la ejecución del contrato principal de que trae causa.

• Enrique de Miguel Canuto

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia (Italia) en 1985, actualmente catedrático de Derecho financiero y tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia (España), su ciudad natal, en la que imparte docencia de la materia desde hace más de treinta años, ha prestado sus servicios durante veinte años como magistrado suplente de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad valenciana. Enrique.de-miguel@uv.es.

Encontramos en el contrato de escrow¹ (*escrow agreement*) una relación de fiducia o confianza, entre las dos partes del contrato principal, prometedor y beneficiario, y el agente de escrow, como depositario de la confianza de ambos, que debe velar por los intereses de ambas partes y que queda encargado de cumplir las instrucciones convergentes y recíprocas recibidas de las dos partes contratantes, con vistas a facilitar la realización de puntos relativos a la ejecución de las cláusulas pactadas.

Desde la perspectiva del impuesto europeo sobre el valor añadido² se plantea el interrogante de si la entrega de un activo, dinero o documento por el promisor al agente de escrow y si la eventual recepción de un activo, dinero o documento por el beneficiario del contrato de escrow originan o no el devengo del impuesto sobre el valor añadido y en qué concepto.

II. CONTRATO DE ESCROW

No estando regulado en el Derecho español el contrato de escrow asumen singular valor los pronunciamientos jurisprudenciales acerca de él.

I. El caso Banco Occidental de Descuento.

El Tribunal supremo, Sala de lo civil, del Estado español, en sentencia 24 octubre 2014, caso *Banco Occidental de descuento*³, lleva a cabo un examen minucioso del contrato de escrow, en la contratación internacional, en el contexto de un complejo negocio integrado por tres partes contratantes y tres contratos: una compraventa de acciones a cambio de notas estructuradas, una dación en pago de las notas a cambio de fondos líquidos y el otorgamiento del derecho a una opción de venta.

En primer lugar, contrato de compraventa de acciones, de 4 de julio de 2008, entre el comprador, Banco Occidental, y el Banco vendedor. El Banco Occidental debe comparecer en las oficinas del Banco vendedor, en Madrid, para suscribir el

-
- 1 Puede verse CEBRIÁ, L. H.: "Caracterización jurídica del contrato de escrow en el Derecho español: el depósito documentario", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 2017, núm. 269, pp.985-1030; ELIZARI URTASUN, L.: "El contrato de escrow: configuración en origen y recepción en el Derecho español", *Revista de Derecho civil*, núm. 4, 2016, pp. 35-67; NAKAMURA VELASQUEZ, D.: "El escrow", *Derecho & Sociedad*, núm. 33, 2009, pp. 288-297; PLAZA PENADÉS, J.: "El contrato de escrow", *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías* núm. 37, 2015, pp. 19-23. Recientemente, FELIU REY, J.: *El contrato de escrow*, Madrid, 2021.
 - 2 Como contexto, puede verse BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Madrid, 3ª edición, 2021; DE LA FERIA, R.: *The EU VAT System and the internal market*, Amsterdam, 2009; FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Madrid-Barcelona-Sao Paulo-Buenos Aires, 2013.
 - 3 STS, Sala de lo civil, 24 octubre 2014 [R] 201415836], recurso de casación 470/2013, caso banco Occidental de descuento. La acción principal es una acción resolutoria de contrato de escrow, celebrado el 16 de octubre de 2008, entre el Banco Occidental de descuento y el Banco de Santander, por imposibilidad legal sobrevenida de cumplimiento y consecuente devolución de la cantidad entregada, 150.000.000 dólares, más intereses legales.

contrato de compraventa, relativo a las acciones, el “contrato adicional”, relativo a la opción de venta y la “carta de confirmación”, relativa a las consecuencias de la ineficacia, y, el Banco Occidental debe entregar al Banco vendedor las notas estructuradas, que recibirá estas notas del comprador.

El Banco Occidental declara y garantiza que la celebración y cumplimiento del contrato de compraventa de acciones no exige autorización o consentimiento de ningún Organismo del Estado del Banco comprador que no haya sido previamente obtenido en el momento de la suscripción del contrato⁴. En la “carta confirmatoria” se hace referencia a las “obligaciones normativas” según el Derecho del Estado del comprador y se enuncian las consecuencias de la ineficacia de los contratos celebrados.

En segundo lugar, el compromiso del Deutsche Bank de adquisición de las notas estructuradas del Banco Occidental, pagando, a cambio, en la cuenta abierta por el Banco vendedor, fondos líquidos por importe de 1.180.920.000 dólares. Este compromiso es declarado esencial para el Banco vendedor y motivo determinante de la venta de acciones. El Banco vendedor dará instrucciones al Deutsche Bank para que registre a su nombre los títulos de deuda recibidos. Si bien el compromiso debe ser obtenido a su costa por el Banco comprador y deberá ser después entregado al Banco vendedor.

En tercer lugar, la opción de venta, otorgada por el Banco Occidental al Banco vendedor, en el “contrato adicional”, sobre acciones de VS Casa de Bolsa, sociedad de corretaje, acciones que pueden ser vendidas, en al menos un 85% del capital social de la casa de Bolsa, en cualquier momento, dentro del año siguiente a la suscripción del contrato. Estando en tal caso el Banco Occidental obligado a adquirir las acciones por el precio previsto en el contrato adicional de opción.

En este contexto se integra un previo contrato de *escrow*, de 16 de junio de 2008, donde se recoge el propósito negocial de transmisión de las acciones por el futuro vendedor y la dación en pago de las notas estructuradas por el futuro comprador, donde se designa como Agente de *escrow*, a la entidad Casa de Bolsa CA, como receptor de la orden de ejecución de venta de las acciones por el futuro vendedor y como receptor de las instrucciones por el futuro comprador para ejecutar la operación cruzada de dación en pago de las notas estructuradas y en donde el futuro comprador efectúa el abono de 150.000 dólares en una cuenta del Citibank en Nueva York del futuro vendedor.

Como complemento, en el posterior contrato de compraventa de acciones mencionado, de 4 de julio de 2008, se incluye una “Cuenta *escrow*”, a la que se

4 Añadido en el “contrato adicional”.

asigna una finalidad penitencial : si el comprador incumple alguna de sus obligaciones perderá definitivamente el importe abonado de escrow a la contraparte, y si es el vendedor el que incumple alguna de sus obligaciones contractuales entonces deberá reembolsar o reintegrar el importe del escrow cobrado además de pagar al comprador un importe igual al original recibido⁵.

2. Carácter y función.

En primer lugar, dice el Tribunal supremo, debe tenerse en cuenta, que en la actualidad el contrato de escrow, figura originaria del Derecho angloamericano que suele ser traducida con referencia genérica a la idea o noción de depósito, se está desarrollando en una inicial fase de marcada atipicidad con modalidades y aplicaciones muy variadas y diferenciables en los ámbitos en los que incide, casos, entre otros, de la propiedad intelectual y el sector informático (el denominando escrow informático o escrow de software), del desarrollo de la denominada nueva economía, instrumentalizando los pagos de las compraventas realizadas a través de internet, de las transacciones internacionales, asegurando su correcta ejecución, o del crédito hipotecario, como cuenta en depósito en garantía para el pago de impuestos y seguros del bien hipotecado. En esta línea, en donde se destaca su marcado *carácter instrumental* respecto del complejo negocial querido por las partes, y su *función genérica de aseguramiento* de la correcta ejecución programada, el citado contrato también encuentra una variada aplicación en la práctica jurídico financiera a través de la denominada "cuenta escrow" en donde se depositan unos fondos conexos al cumplimiento de los términos y circunstancias pactados.

3. Elemento subjetivo.

En el contexto descrito, y en segundo lugar, la caracterización de la figura contractual, en esta fase inicial de progresiva consolidación, responde a una concepción necesariamente abierta y flexible conforme al principio de libertad de contratación y autonomía negocial de las partes contratantes; concepción, abierta y flexible, que también debe informar la delimitación de la tipicidad básica o esencial de la figura. Desde esta perspectiva, por tanto, aunque la definición usual de la figura se realice con relación a la noción del contrato de depósito, ya típico o irregular, y, por extensión, su articulación suele comprender la intervención como parte contractual de un tercero depositario; no obstante, debe puntualizarse que esta caracterización no determina la delimitación básica del contrato de escrow.

En efecto, desde el análisis conceptual que debe realizarse en el contexto descrito, la delimitación básica o nuclear de la figura, conforme a su carácter instrumental y accesorio y a su función general de aseguramiento de la correcta

⁵ Apartado B de la cláusula segunda del contrato de compraventa de acciones de 4 de julio de 2008.

ejecución de la relación negocial proyectada, se centra, más bien, en la participación o servicio de una tercera persona, que suele denominarse *agente de escrow*, que sin ser parte o haber participado de la negociación y desarrollo reglamentario de la relación negocial, y con independencia, esto es, con la nota de ajenidad respecto de las partes contratantes, resulta llamado por razón de la confianza otorgada (*fiducia*⁶) para velar por los intereses de las partes en el buen fin de la relación negocial programada por medio de la verificación del exacto o regular cumplimiento del contrato celebrado, o de algunas obligaciones derivadas del mismo.

Desde esta tipicidad básica o nuclear la fuente informadora, y también de integración supletoria de esta figura atípica, queda referenciada en el *contrato de mandato*, que determina las instrucciones de verificación que deben realizarse, esto es, las doctrinalmente denominadas notas de automatismo y objetivación de la figura, y, más en general, en el contrato de servicios que le sirve de marco de actuación, el cual también participa de las notas de confianza y profesionalidad del prestador del servicio; generalmente sujeto a retribución pero que también puede ser configurado a título gratuito.

4. Contrato de depósito.

En este sentido, aun cuando encontramos la referencia genérica que las partes realizan a la figura del contrato de escrow, especialmente para calificar el propio contrato inicial, de 16 de junio de 2008, o en el contrato de compraventa de acciones, de 4 de julio de 2008, con referencia directa a la “cuenta escrow”⁷, el Tribunal supremo- siguiendo en este punto a la sentencia de apelación- aprecia que lo cierto es que las partes en el presente caso, en uso de su libertad de contratación, prescinden a la hora de configurar su relación negocial de la intervención de un tercero depositario como parte contractual, propiamente dicha, en el entramado contractual celebrado; sin que pueda sostenerse, tal y como afirma la parte recurrente, que desde la base negocial que informa el complejo contractual, o bien, desde la interpretación sistemática del mismo, se infiera el carácter esencial de dicha caracterización del tercero depositario en el contrato de escrow proyectado. Extremo, por otra parte, que no forma parte integrante de la tipicidad nuclear o básica de la figura. En este mismo curso de calificación, también interesa destacar que la propia “cuenta de escrow” del contrato de compraventa tampoco se configura como un contrato de depósito, propiamente

6 A diferencia del *trust* del *Common law*, en el contrato de escrow no hay una atribución de propiedad formal al agente de escrow, gestor o administrador y los activos entregados no constituyen un patrimonio separado frente a los acreedores del aportante (CEBRIÁ, L. H.: “Caracterización jurídica del contrato de escrow en el Derecho español: el depósito documentario”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 269, 2017, pp. 1011-1012).

7 Cláusula primera del contrato de compraventa de acciones de 4 de julio de 2008.

dicho, de suerte que, en contra de lo alegado por la parte recurrente, no cabe valorar la hipotética función, ya solutoria, o bien de garantía, que le era asignada al postulado contrato de depósito.

5. Asignación de riesgos.

También interesa puntualizar, a los efectos de la tipicidad básica señalada, que si en el presente caso procede reconocer una cierta aplicación básica del contrato de escrow no es porque dicha figura opere con una función de mera distribución o asignación de riesgos ("riesgo político" o "riesgo país" en el presente caso), que es un extremo propio del contenido y naturaleza contractual a que refiere de modo principal el complejo negocial y, en su caso, extremo que podría ser considerado en las instrucciones y circunstancias objeto de verificación. Ni tampoco porque su función, fuera de su caracterización general al servicio de un aseguramiento del cumplimiento contractual, pueda reconducirse abstractamente a regular o determinar "el destino de la cantidad entregada" (cuenta escrow) conforme al cumplimiento o comprobación de una determinada contingencia o circunstancias previamente señaladas, porque la cantidad así entregada por el Banco comprador, sin una calificación propia y diferenciada, carece de relevancia a los efectos de la tipicidad contractual de la figura que resulta subsumida en la propia condicionalidad, aleatoriedad o programación de circunstancias y hechos prevista en el complejo negocial.

Por contra, conforme a la delimitación anteriormente expuesta, cabe precisar que la tipicidad básica de esta figura en el presente caso anida en la citada participación del "agente de escrow" (Valores Casa de Bolsa, C.A) que, conforme a lo pactado en el contrato de escrow y a las instrucciones recibidas, debía ejecutar las operaciones cruzadas en orden a la transmisión de las acciones prevista; todo ello, como presupuesto necesario del propósito negocial perseguido por las partes⁸, si bien la ejecución, en el presente caso, no pudo llevarse a cabo por el cambio normativo producido y la falta de autorización del Gobierno venezolano.

6. Juicio de tipicidad.

El juicio de tipicidad, según el Tribunal Supremo, es el presupuesto inicial del curso interpretativo pues determina, previamente, las perspectivas de análisis que resulten preferentes y los ámbitos de la relación negocial ya condicionados por la tipicidad dispuesta por las partes.

La variedad implícita en el contexto de la atipicidad contractual, en donde los fenómenos negociales pueden presentar supuestos que van desde la confluencia

⁸ Cláusula tercera del contrato de escrow, de 16 junio 2008.

de elementos de tipicidad que pertenecen a tipos de contratos diferentes, la yuxtaposición de varios contratos típicos y, en su caso, la fusión de prestaciones y contratos típicos, comporta que el *juicio de tipicidad* resulte determinante para esclarecer la disciplina normativa del contrato atípico en los aspectos fundamentales de su régimen de aplicación, particularmente referidos al esquema temporal que module la eficacia de la relación obligatoria en orden a la producción de consecuencias jurídicas, casos del plazo establecido para el ejercicio del derecho, de la diferenciación o concatenación de fases de ejecución del contrato, del término suspensivo o del contrato sujeto a condición; como también referidos a la propia determinabilidad del objeto contractual y a la calificación de esencial de determinadas prestaciones o aspectos de las mismas.

En el supuesto del contrato de escrow la delimitación del alcance del juicio de tipicidad, conforme a lo anteriormente expuesto, resulta más sencilla de establecer. La razón primordial de esta consideración radica en el carácter instrumental y accesorio de esta figura que se deriva de su tipicidad básica en orden a procurar un aseguramiento del cumplimiento contractual proyectado, o de algunas de sus prestaciones, con el auxilio verificador de un tercero de confianza, de forma que su proyección en el régimen jurídico de la relación comercial toma cuerpo en la fase contractual en la que debe operarse la *ejecución* de la prestación objeto de verificación; sin que sea obstáculo, para ello, la previa constitución de un depósito, ya como garantía del cumplimiento, o bien, como elemento necesario para llevar a cabo la prestación resultante (caso del escrow informático⁹).

9 En Derecho español, en sede de actas de depósito ante notario, el R.D. 45/2007, que modifica el Reglamento notarial, prevé que los notarios pueden recibir en depósito -sea como prenda de contratos, sea para su custodia- objetos, valores, documentos y el metálico que se les sean confiados, lo que incluye el depósito notarial de documentos en soporte informático.

Los documentos electrónicos en soporte digital, podrán ser entregados al notario en depósito, por el plazo y condiciones convenido, en cuya acta se reseñarán las características del documento electrónico y de su soporte, como su fecha, formato y su extensión, la unidad de medida, y demás características técnicas que permitan identificarlos.

Respecto a las condiciones del depósito: 1º los depósitos de objetos en que fuese necesaria su identificación, serán entregados, cerrándolos y sellándolos de forma que ofrezcan garantía de no ser abiertos 2º si el objeto depositado fuera un programa informático cuyo contenido no pueda ser razonablemente conocido por el notario, éste sólo admitirá el depósito si el depositante manifiesta que el contenido de aquel programa no es contrario a la ley ni al orden público 3º interdicción de rentabilización: en los depósitos en efectivo, el notario no podrá obtener para sí rendimiento de las cantidades depositadas. En tal sentido, deberá abrir una cuenta específica no remunerada, sin poder desempeñar funciones de gestión respecto del efectivo. Tampoco puede el notario pactar rendimientos a favor del depositante o de un tercero.

Respecto a su formalización, cuando los notarios acepten el depósito se extenderá un acta que habrá de ser firmada por el depositante y por el notario. En el acta se recogerá lo que sea preciso para la correcta identificación de lo depositado, junto a las condiciones propuestas por el notario y aceptadas por el depositante para la constitución y para la devolución del depósito.

En cuanto a las reglas sobre la devolución son las siguientes: 1ª que para la devolución del depósito el solicitante tendrá que acreditar al notario el derecho que le asiste, 2ª que si el depósito está constituido bajo alguna condición convenida con un tercero, el notario no efectuará la devolución mientras no se le acredite el cumplimiento de la condición estipulada, y, 3ª cuando deba ser devuelto un depósito se extenderá en el acta nota expresiva de haberlo efectuado, que debe ser firmada por el depositante o su causahabiente o por quien ostente su representación legal o voluntaria.

De esta suerte, puede concluirse, conforme a la tipicidad básica de la figura diseñada, que los aspectos orgánicos que disciplinan la eficacia del complejo negocial realmente no derivan de la naturaleza y función del contrato de escrow, debiéndose inferir de la propia reglamentación contractual que las partes han articulado realmente- por medio de los tres contratos- para el logro del propósito negocial perseguido, con independencia de las referencias, mas o menos extensas, que la reglamentación contenga en relación al contrato de escrow.

III. ARRAS O SEÑALES.

Conforme a la tipicidad básica examinada y a la naturaleza y contenido que informa al complejo negocial celebrado, el Tribunal supremo¹⁰, en el caso Banco Occidental de Depósito, concluyó¹¹ que, en realidad, la calificación de la suma previamente entregada como “escrow”, en el contrato de compraventa de acciones, no es la correcta, pues la realidad del título jurídico que justifica dicha entrega no es otro -tal y como alega el recurrente- que la entrega de una suma en concepto de “señal” o “arras”, que revela, por un lado, la perfección o eficacia del complejo negocial proyectado (en el propio contrato inicial de 16 de junio, denominado de escrow, ya se recoge el abono de dicho importe con “anterioridad” de la firma del contrato¹²) y por otro lado , resulta revelado o manifestado por su finalidad penitencial¹³.

Siendo así, desde la perspectiva del impuesto europeo sobre el valor añadido podemos acudir a las razones y al fallo del caso *Eugénie-les-Bains*¹⁴, resuelto por sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea, 18 junio 2007, que es una cuestión prejudicial elevada por el *Conseil d’Etat*, órgano judicial del Estado francés, acerca del tratamiento en el IVA del contrato de arras o señales.

I. Caso Eugénie-les-Bains.

La Société thermale, con domicilio social en Eugénie-les-Bains (Francia), tiene por objeto la explotación de establecimientos termales, incluidas actividades

¹⁰ Fundamento de Derecho Segundo, apartado 7.

¹¹ Tras el análisis de las obligaciones principales del “complejo negocial” conforme al propósito negocial y el examen del carácter condicional de la estructura negocial, que había sido argumentado por el Tribunal de apelación.

¹² Expositivo IV del contrato de escrow, según el cual, el Banco futuro comprador ha abonado con anterioridad a la firma de este contrato de escrow 150.000.000 dólares en la cuenta del banco futuro vendedor abierta en Nueva York con el Citibank, para su aplicación en los términos previstos en este contrato de escrow.

¹³ Apartado (B) de la cláusula segunda, según el cual si el vendedor incumple alguna de sus obligaciones contractuales entonces deberá reembolsar o reintegrar el importe del escrow cobrado además de pagar al comprador un importe igual al original recibido.

¹⁴ Sentencia del TJUE de 18 de junio de 2007 [TJCE 2007\203] , caso *Eugénie-les-Bains*, causa C- 277/05 (Francia). Puede verse FALCÓN Y TELLA, R.: “La inaplicación del IVA sobre las cantidades retenidas en caso de resolución de las operaciones sujetas: las arras y el art. 78.Dos.5º LIVA”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009; y GARCÍA CASTELAO, A.: “Las arras en el impuesto sobre el valor añadido español: impacto de la STJCE de 18 julio 2007”, *Jurisprudencia tributaria* 2007, núm. 13, 2007, pp-1-2.

hoteleras y de restauración. Esta sociedad percibe cantidades por adelantado, en concepto de arras, en el momento en que los clientes realizan las reservas de estancias. Estas cantidades son deducidas del pago ulterior de las prestaciones de la estancia o conservadas por la sociedad en el caso de desistimiento de los clientes.

En 1992 la *Société thermale* fue objeto de actuaciones de inspección en relación con el período comprendido entre 1989 y 1992. De resultados de esta inspección, la Administración tributaria consideró que las arras que habían sido percibidas por la *Société thermale* en el momento de la formalización de las reservas y que ésta había conservado tras la anulación de dichas reservas por parte de los clientes estaban sujetas al impuesto sobre el valor añadido. En 1994 se emitieron liquidaciones impositivas en relación con dicho período por importe de 84.054 francos, unos 12.814 euros. Presentada una reclamación relativa a esta cuestión ante la Administración tributaria, fue desestimada.

Contra esta decisión, la actora presentó recurso ante el *tribunal administratif de Pau*. El recurso fue desestimado mediante sentencia de 1999. El tribunal consideró que cuando la sociedad conserva las arras en caso de desistimiento del cliente, éstas constituyen la remuneración de la prestación consistente en la atención al cliente, la apertura de su expediente de reserva, y el compromiso de reservarle una estancia.

La actora interpuso recurso de apelación contra esta sentencia ante la *Cour administrative d'appel de Bourdeaux*, que lo desestimó mediante sentencia de 2003. Entendió que las arras depositadas por los clientes de esta sociedad y conservadas por ésta en caso de anulación de la reserva debían estar sujetas al IVA, ya que consideró que dichas arras debían considerarse, en este supuesto, contrapartida directa y remuneración de una prestación de servicios susceptible de individualización, consistente en la apertura del expediente del cliente y la reserva de su estancia.

La actora, que sostenía que estas arras debían considerarse indemnizaciones abonadas en concepto de reparación por los perjuicios sufridos como consecuencia del incumplimiento de sus clientes, y por lo tanto no sujetas al IVA, solicitó al *Conseil d'État* la anulación de la sentencia antedicha.

En tales circunstancias, el *Conseil d'État* decidió plantear al Tribunal de la Unión cuestión prejudicial: cuando el comprador hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y el vendedor conserva las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos de venta de prestaciones de servicios sujetas al IVA, ¿deben esas cantidades considerarse remuneraciones de la prestación de la reserva y, como tales, sujetas al IVA, o bien indemnizaciones por resolución de

contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido con ocasión del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto?

2. Contextualización de las arras.

El Tribunal remitente pregunta si las cantidades abonadas por un cliente en concepto de arras al empresario de un establecimiento hotelero y que éste conserva cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento¹⁵ de que dispone deben considerarse contrapartida de una prestación de reserva, sujeta al IVA, o indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato, no sujetas a dicho impuesto¹⁶.

Como punto de partida debe señalarse que la definición del concepto de arras puede variar de un Estado miembro a otro, y, por otro lado, que el ejercicio de la facultad de desistimiento vinculada a las arras puede producir consecuencias diferentes en función del Derecho nacional aplicable. Así, de las observaciones del Gobierno francés se desprende que en Derecho francés el ejercicio de dicha facultad exonera, en principio, completamente a la parte que desiste de las consecuencias del incumplimiento del contrato, mientras que, en varios Estados miembros, en una situación como ésta, subsiste la posibilidad de exigir daños y perjuicios por encima del importe de las arras conservadas.

En el presente caso, se examina el supuesto en el que la parte que ha abonado las arras tiene la facultad de reconsiderar sus compromisos, perdiendo dichas arras, y la otra parte, dispone de esta misma facultad, devolviéndolas duplicadas, sin proceder al examen de los derechos que una de las partes podría invocar después del ejercicio de dicha facultad por la otra parte.

De la jurisprudencia del Tribunal de la Unión se deduce que sólo puede responderse afirmativamente a la primera solución formulada en la cuestión prejudicial si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas¹⁷.

15 Anotamos que el Derecho español conoce las arras de desistimiento, que autorizan a no cumplir la obligación asegurada a cambio de perder las arras el que las dio. Por un lado, aseguran la obligación, en cuanto que, si no se cumple, se pierden, pero, por otro lado, facilitan el incumplimiento, en cuanto que, conformándose con perderlas, se puede el deudor desligar de aquella (ALBALADEJO, M.: *Derecho civil II*, vol. 1º, 10 ed., Barcelona, 1977, p. 274).

16 Apartado nº 6 y ss. de la sentencia del TJUE de 18 de junio de 2007, caso Eugénie-les-Bains, causa C-277/05.

17 En este sentido, las sentencias 8 marzo 1988 [TJCE 1988, 123], caso Apple and Pear Development Council, causa 102/86, apartados 11, 12 y 16; 3 marzo 1994 [TJCE 1994, 33], caso Tolsma, causa C-16/93, apartado

Ahora bien, en el presente asunto, hay que señalar que estos requisitos no se cumplen. La conclusión del contrato y, por consiguiente, la existencia de un vínculo jurídico entre las partes no depende normalmente del pago de arras. Dado que éstas no son un elemento constitutivo del contrato de alojamiento, se presentan tan sólo como un elemento facultativo que pertenece a la autonomía de la voluntad de las partes.

Así, un cliente puede presentar por correo, o incluso oralmente, una solicitud de reserva de estancia, cuya aceptación por parte del empresario del establecimiento hotelero puede, en función de la práctica contractual que éste siga, efectuarse por correo, o incluso oralmente, sin que se reclamen arras. Una aceptación de la solicitud de reserva conforme a estas modalidades no dejará de dar lugar a la constitución entre las partes de un vínculo jurídico que obligue a este empresario a abrir un expediente a nombre del cliente y reservarle su estancia.

El pago de arras por parte del cliente y la obligación del empresario del establecimiento hotelero de no contratar con un tercero, en la medida en que esto le impida respetar el compromiso adquirido con respecto a su cliente, tampoco pueden considerarse, en contra de lo que sostiene el Gobierno francés, prestaciones recíprocas, ya que, en este caso, dicha obligación emana directamente del contrato de alojamiento y no del pago de las arras.

En efecto, conforme a los principios generales del Derecho civil, cada una de las partes contratantes está obligada a cumplir con el contrato y a ejecutar la prestación prevista en este último. La obligación de respetar dicho contrato no deriva, por tanto, de la conclusión de otro acuerdo, realizado especialmente para este fin. La obligación de cumplimiento efectivo de dicho contrato no depende tampoco de una eventual indemnización o penalización por mora, ni de la existencia de prenda o de arras, sino que emana del propio contrato.

Así, cuando tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados. Por lo tanto, el respeto de esta obligación no puede ser calificado como una contraprestación de las arras pagadas.

Dado que la obligación de efectuar la reserva deriva del propio contrato de alojamiento y no de las arras pagadas, no existe una relación directa entre el servicio prestado y la contrapartida recibida¹⁸. El hecho de que el importe de las

14; 21 marzo 2002 [TJCE 2002, 126], caso *Kenemer Golf*, causa C-174/00, apartado 39, y 23 marzo 2006 [TJCE 2006, 86], caso *FCE Bank*, causa C-210/04, apartado 34.

18 Sentencias citadas 8 marzo 1988, caso *Apple and Pear Development Council* [TJCE 1988, 123], apartados 11 y 12; 3 marzo 1994, caso *Tolsma* [TJCE 1994, 33], apartado 13, y 21 marzo 2002 [TJCE 2002, 126], caso

arras, en caso de ocupación de la habitación reservada, se impute al precio de dicha habitación confirma que estas arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable.

3. Naturaleza de las arras.

Dado que las arras no constituyen la contrapartida de una prestación autónoma e individualizable, procede examinar, para responder al Tribunal remitente, si estas arras constituyen indemnizaciones por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido como consecuencia del desistimiento del cliente¹⁹.

A este respecto, procede recordar que las partes contratantes tienen libertad para definir, dentro del respeto de las disposiciones imperativas y del orden público, el contenido de su relación jurídica, incluidas las consecuencias de un eventual desistimiento o del incumplimiento de sus obligaciones. No obstante, tienen la posibilidad de remitirse a los diferentes instrumentos del Derecho civil, en vez de definir detalladamente sus obligaciones.

Las partes pueden de este modo establecer, para el caso de que haya un incumplimiento de las obligaciones del contrato que han concluido, cláusulas referentes a una indemnización o a una penalización por mora, así como también a la constitución de una prenda o a la utilización de arras. Aunque todos estos instrumentos tienen como fin reforzar las obligaciones contractuales de las partes y algunas de sus funciones son idénticas, cada uno de ellos posee unas características particulares.

Por lo que respecta concretamente a las arras, procede recordar, en primer lugar, que éstas constituyen el indicio de la conclusión de un contrato, en la medida en que su pago implica una presunción de la existencia de dicho contrato. En segundo lugar, las arras incitan a las partes a ejecutar dicho contrato, ya que la parte que las ha abonado puede perder la cantidad correspondiente, y la otra debería, llegado el caso, devolverlas duplicadas si es ella la causante del incumplimiento. En tercer lugar, las arras constituyen una indemnización a tanto alzado, dado que su pago dispensa a una de las partes de probar el importe del perjuicio sufrido cuando la otra parte no cumple con lo estipulado.

La razón de ser de las arras, en el sector hotelero, responde, en principio, a las características antes descritas. Dichas arras, por tanto, constituyen el indicio de la

Kennemer Golf, apartado 39.

19 Apartado nº 27 y ss. de la sentencia del TJUE 18 junio 2007, caso Eugénie-les-Bains, causa C- 277/05.

conclusión del contrato, la incitación a su ejecución y la eventual indemnización a tanto alzado.

Mientras que, en el caso de un desarrollo normal del contrato, las arras se imputan al precio de los servicios prestados por el empresario del establecimiento hotelero y están, por tanto, sujetas al IVA, la conservación de las arras de que se trata en el procedimiento principal es, por el contrario, la consecuencia del ejercicio por parte del cliente de la facultad de desistimiento que se había puesto a su disposición y sirve para indemnizar a dicho empresario de los efectos del desistimiento. Una indemnización de estas características no constituye la retribución de una prestación y no forma parte de la base imponible del IVA (en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia del TJCE 1 julio 1982, caso BAZ Bausystem, causa C-222/81, apartados 8 a 11).

Esta conclusión no queda invalidada, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno portugués, ni por el hecho de que, en la mayoría de los casos, el importe del perjuicio sufrido y el de las arras conservadas no coincidan, ni por la posibilidad de que las habitaciones liberadas a causa del desistimiento puedan ser ocupadas por nuevos clientes. En efecto, al tratarse de una indemnización a tanto alzado, es normal que el importe del perjuicio antes mencionado pueda ser superior al de las arras conservadas por el empresario del establecimiento hotelero o estar por debajo de dicho importe.

Además, la norma conforme a la cual, cuando el responsable del incumplimiento del contrato es el empresario del establecimiento hotelero, la restitución se eleva al doble del importe de las cantidades abonadas en concepto de arras, corrobora la calificación de estas últimas como indemnizaciones a tanto alzado por resolución de contrato y no como remuneración de una prestación. En efecto, en una situación como ésta, es evidente, que el cliente de dicho empresario no realiza ninguna prestación en favor de este último.

Al no constituir, por un lado, el abono de las arras la retribución percibida por el empresario de un establecimiento hotelero en concepto de contrapartida efectiva de un servicio autónomo e individualizable prestado a su cliente, y, por otro lado, al tener por objeto la conservación de las arras, tras el desistimiento del cliente, la reparación de las consecuencias de la falta de ejecución del contrato, procede considerar que ni el abono de las arras²⁰, ni su conservación, ni su devolución duplicada entran dentro del ámbito de aplicación del art. 2, apartado 1, de la Sexta Directiva²¹.

20 La palabra arras viene del latín "arrha", préstamo del griego "arrabon", prenda de compromiso, inspirada en el hebreo "errabon", prenda de juramento.

21 En correspondencia con el art. 2, apartado 1, letra a) de la Directiva IVA de 2006.

En suma, los arts. 2, apartado 1, y 6, apartado 1²², de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio hotelero sujetas al IVA deben considerarse, cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario de un establecimiento hotelero, *indemnizaciones* a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, no sujetas a este impuesto.

IV. ESCROW INMOBILIARIO.

La jurisprudencia del Tribunal de la Unión permite rastrear la relación entre el contrato principal y una cuenta de escrow, (*escrow account*) desde la perspectiva de su tratamiento en el impuesto sobre el valor añadido. El sector inmobiliario, campo de origen de la figura del escrow, aun con sus transformaciones, continúa siendo campo fértil para el desarrollo de la figura

I. Caso Mirror Group.

El caso *Mirror Group*²³, resuelto por el Tribunal de la Unión, en sentencia 9 octubre 2001, es una cuestión prejudicial elevada por la *High Court*, del Reino unido, en el contexto de un conjunto de arrendamientos de inmuebles que ponen en juego tres *escrow accounts* con distintas funciones²⁴.

En el año 1993, Mirror Group, sociedad domiciliada en el Reino Unido, dedicada a la edición de periódicos, se mostró interesada en arrendar locales en Londres, para trasladar a ellos su actividad. Según el Tribunal remitente, confiaba en obtener condiciones de arrendamiento favorables dada su consideración como "arrendatario prestigioso".

El 20 de junio de 1993, Mirror Group y Olympia&York Canary Wharf Ltd, en suspensión de pagos, celebraron tres contratos: primero, un contrato principal relativo al arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio One Canada Square situado en Londres, segundo, el contrato de arrendamiento propiamente dicho relativo a las cinco plantas; y, tercero, un contrato por el que se otorgaba a Mirror Group una opción, que debía ejercitarse en un plazo de seis meses, para el arrendamiento de entre una y cuatro plantas más del mismo edificio, así como

22 En correspondencia con el art. 24 apartado 1 y el art. 25 de la Directiva IVA de 2006.

23 Sentencia del TJUE 9 octubre 2001[TJCE 2001\269], caso *Mirror Group*, causa C-409/98, ponente Sra. Colneric (Reino unido).

24 GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "STJCE 9.10.2001, Mirror Group plc. As. C-409/98: exención de arrendamiento de bienes inmuebles. Compromiso de asumir la condición de arrendamiento. No sujeción", *Crónica tributaria*, núm. 106, 2003, pp. 195-200.

-si la opción no se ejercitaba respecto a más de dos plantas- una segunda opción para el arrendamiento de otras dos plantas, que debía ejercitarse en un plazo de dieciocho meses.

El contrato principal estipulaba que O&Y, propietaria del edificio, pagaría a Mirror Group un «incentivo» neto de 12.002.590 libras, más IVA, a más tardar el 2 de julio de 1993, suma que tenía la consideración de contrapartida por la celebración del contrato por parte del arrendatario y de incentivo para que éste aceptara el arrendamiento.

De conformidad con el contrato principal se llevaron a cabo los siguientes pagos:

- En relación con las plantas 20 a 24 del edificio, se ingresaron en una cuenta bloqueada (*escrow account*), alrededor de 6,5 millones de libras, y fueron puestos a disposición de Mirror Group en varios pagos, conforme fue venciendo el derecho de resolución del contrato de arrendamiento por parte de Mirror Group, que se hallaba de este modo obligada a mantener en arriendo estas plantas durante un total de 25 años. Mirror tenía derecho a la resolución del contrato, pero el ejercicio de ese derecho implicaba el reembolso íntegro del incentivo.

- En el marco del contrato de opción, como un incentivo relativo a la opción, le fueron pagados a Mirror Group, alrededor de 5,5 millones de libras, que depositó de inmediato, en concepto de fianza, en otra cuenta bloqueada (*escrow account*). Mirror Group ejerció su opción sobre tres -de las cuatro- plantas adicionales y, por ello, conservó alrededor de 4,1 millones de libras.

- Además, en concepto de IVA, fueron depositados alrededor de 2,1 millones de libras en una cuenta bloqueada (*escrow account*), antes de ser transferidos, el 26 de julio de 1993, a los Commissioners.

Por el arrendamiento de las plantas 20 a 24 del edificio, en el contrato se estipulaba que no se produciría devengo de renta durante los cinco primeros años. A partir del sexto año y hasta el final se pagaría una renta, que aumentaría progresivamente, pero sin alcanzar el nivel del mercado. En relación con el arrendamiento de las plantas adicionales respecto a las que Mirror Group podría ejercitar la opción se previeron las mismas condiciones en materia de renta.

Mirror Group estaba obligada a completar el acondicionamiento de las plantas 20 a 24 del edificio, en virtud del contrato principal. Gastó alrededor de 7,2 millones de libras en los trabajos de acondicionamiento de las plantas 20 a 24 y alrededor de 4,4 millones de libras en los trabajos de las plantas adicionales 17 a 19, respecto a las que había ejercitado su opción. No obstante, según el VAT

and Duties Tribunal, London, el incentivo no fue pagado por la propietaria O&Y a Mirror Group para que ésta efectuara los trabajos de acondicionamiento.

Después, Mirror Group solicitó a los Commissioners el reembolso del IVA de 2,1 millones de libras calculados sobre los 12 millones de libras del incentivo, petición que fue desestimada por resolución de 1997.

Contra esta resolución la actora interpuso recurso ante el *VAT and Duties Tribunal*, de Londres. El Tribunal, razonó que la aceptación por la actora de las condiciones del contrato principal, la ejecución por su parte del contrato de arrendamiento y el contrato de opción constituían «actos realizados» (*things done*) a cambio del incentivo de 12 millones de libras. Por lo que resolvió que la actora había efectuado una prestación de servicios a título oneroso.

Respecto a si esta prestación de servicios quedaba exenta, el VAT and Duties Tribunal subrayó que únicamente sucedería así si la prestación constituyera un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva²⁵. Pues bien, según este Tribunal, de la sentencia de 15 de diciembre de 1993, caso Lubbock Fine, causa C-63/92, se desprende que la prestación efectuada por un arrendatario que renuncia, en favor del propietario, a un arrendamiento existente a cambio de una suma de dinero debe ser considerada una prestación exenta.

En estas circunstancias, no existe razón para excluir del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva una operación que da origen a un arrendamiento cuando, a diferencia de la situación clásica, no es el arrendatario quien paga una suma al propietario por la conclusión del arrendamiento, sino que es el propietario quien accede a pagar una contrapartida al arrendatario con el fin de asegurarse de que éste acepte el contrato de arrendamiento y respete posteriormente sus estipulaciones.

Mientras que en lo que atañe a los 5,5 millones de libras, el Tribunal entendió que en cuanto eran el pago de un incentivo relativo únicamente a las opciones a ejercitar había que concluir que no estaban exentas.

Tanto la actora como los Commissioners apelaron esta resolución ante la High Court of Justice. Mediante resolución de 1998 a la que se adjuntaba la sentencia de instancia del VAT and Duties Tribunal, este Tribunal decidió plantear al Tribunal de la Unión la cuestión prejudicial.

²⁵ En correspondencia con el art. 135, apartado 1, letra l) y art. 135, apartado 2 de la Directiva IVA de 2006.

2. Integración en el contrato principal.

La High Court pregunta, a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de la Unión en el caso Lubbock Fine, causa C-63/92 ¿está exenta del IVA una prestación efectuada por una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre el inmueble, cuando esta persona celebra un contrato de arrendamiento del inmueble con un propietario y/o acepta la cesión en un arrendamiento por el propietario a cambio de una suma de dinero pagada por este último?

Debemos partir de que, en virtud del art. 2, apartado 1, de la Sexta Directiva -en correspondencia con el art. 2, apartado 1, letra a) de la Directiva IVA de 2006-, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del territorio estatal por un sujeto pasivo que actúe como tal²⁶.

La actora, al celebrar un contrato relativo al arrendamiento del edificio y al aceptar tomar dicho edificio en arriendo, actuó como sujeto pasivo y siendo claro que no efectuó una entrega de bienes, procede examinar si, la actora, mediante su actividad, ha efectuado una prestación de servicios a título oneroso y, en su caso, si dicha prestación se incluye en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles», del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Por lo que respecta a la existencia de una prestación de servicios es evidente que, un sujeto pasivo que sólo paga la contrapartida en dinero por la realización de una prestación de servicios o que se compromete a efectuarla no realiza él mismo una prestación de servicios en el sentido del art. 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Se deriva que un arrendatario que se compromete, aunque sea previo pago efectuado por el propietario, a asumir la condición de arrendatario y a pagar la renta no realiza una prestación de servicios al propietario, en lo que atañe a esa actividad.

En otro sentido, el futuro arrendatario podría realizaría una prestación de servicios a título oneroso si el propietario, por considerar que la presencia de aquél en el inmueble donde se hallan los locales arrendados, como arrendatario prestigioso (*anchor tenant*), podría atraer a otros arrendatarios, efectuara a su favor un pago como contrapartida por su compromiso de trasladar sus actividades al mencionado inmueble. En tales circunstancias, el compromiso de este arrendatario podría calificarse de una prestación de publicidad imponible, como sostiene el Reino Unido.

26 Apartado n° 24 ss. de la sentencia del TJUE 9 octubre 2001, caso Mirror Group, causa C-409/98.

Corresponde al Tribunal remitente, a la luz de las indicaciones efectuadas por el Tribunal de la Unión, razonar y determinar si, en el asunto principal, la actora ha realizado una prestación de servicios a título oneroso a favor del propietario y, en su caso, cuál es el servicio prestado.

En ese contexto, debe señalarse que una actividad como la realizada por la actora, suponiendo que se tratara verdaderamente de una prestación de servicios, no podría ser calificada de prestación de servicios incluida en el concepto de «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles».

Según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el art. 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo²⁷.

El arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado²⁸. Así pues, el propietario es quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. No sucede así en el asunto principal.

Es cierto que el Tribunal de la Unión en la sentencia *caso Lubbock Fine* indicó que un arrendatario, que renuncia a su arrendamiento, devuelva la posesión del inmueble a quien le hubiere cedido los derechos de que es titular está comprendido en el concepto de «alquiler de bienes inmuebles» empleado en el art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva. Cabe subrayar que dicha sentencia fue dictada en relación con un arrendatario que había devuelto la posesión del bien inmueble arrendado al propietario y, por tanto, a efectos fiscales, había restituido el derecho a ocuparlo al renunciar a este derecho. Por esta razón, el Tribunal de la Unión consideró que la renuncia del arrendatario a la prestación de servicios realizada por el propietario, que es una modificación del contrato de arrendamiento, debe estar exenta cuando la propia prestación lo esté.

27 Pueden verse las sentencias 15 junio 1989 [TJCE 1989, 146], caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, causa 348/87, apartado 13; 12 septiembre 2000 [TJCE 2000, 187], caso *Comisión/Irlanda*, causa C-358/97, apartado 52; *Comisión/Reino Unido* [TJCE 2000, 191], causa C-359/97, apartado 64, y 18 enero 2001 [TJCE 2001, 15], caso *Stockholm Lindöpark*, causa C-150/99, apartado 25.

28 En este sentido las sentencias, antes citadas, 12 septiembre 2000, caso *Comisión/Irlanda* [TJCE 2000, 187], apartados 52 a 57, y 12 septiembre de 2000 [TJCE 2000, 191], caso *Comisión/Reino Unido*, apartados 64 a 69, y 4 octubre 2001 [TJCE 2001, 258], 4 octubre 2001 [TJCE 2001, 258], caso *Goed Wonen*, causa C-326/99, apartado 55.

Pues bien, estas condiciones no se concurren en el asunto principal. La actora, como futuro arrendatario, no renuncia en favor del propietario al derecho a ocupar el inmueble. Por tanto, en el presente caso, procede responder a la cuestión que una persona que, inicialmente, no tiene título alguno sobre un bien inmueble y que celebra un contrato de arrendamiento con el propietario y/o acepta tomar en arriendo el mencionado bien, a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario, es claro que no realiza una prestación de servicios comprendida en el art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Paradójicamente, el Abogado general Tizzano -razonando en perspectiva funcionalista circular- había concluido exactamente lo contrario, indicando que, si se apreciara que la operación considerada tuvo en su conjunto la función de transferir el disfrute del inmueble del propietario al arrendatario, de ello debe deducirse que la operación está comprendida, en su totalidad, en el concepto de arrendamiento del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva²⁹.

3. Escrow en garantía de un contrato de opción.

La segunda pregunta formulada por la High Court era: a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de la Unión en el caso Lubbock Fine, causa C-63/92 ¿está exenta del IVA una prestación efectuada por una persona que no tiene título alguno sobre el inmueble: a) cuando esta persona celebra un contrato de opción en relación con los arrendamientos del inmueble a cambio de cobrar una suma de dinero, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial (*escrow account*³⁰) en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción, y/o b) cuando esa persona, posteriormente, ejerce las opciones y acepta la cesión en arrendamiento del inmueble a cambio de la liberación en su favor de los fondos depositados en la cuenta especial?

Respecto a la primera parte (letra a) de la segunda cuestión, el Tribunal de la Unión evoca que la Comisión ha señalado correctamente que un sujeto pasivo que celebre únicamente un contrato de opción como el del asunto principal sin que se produzca un intercambio de prestaciones recíprocas entre los contratantes, no efectúa una prestación de servicios en el sentido del art. 2, apartado 1, de la Sexta Directiva³¹ del impuesto sobre el valor añadido.

La segunda parte (letra b) de la segunda cuestión suscita los mismos problemas que la primera cuestión planteada por el Tribunal remitente. Una vez ejercitada la opción y celebrado el contrato de arrendamiento por parte del arrendatario a

29 Conclusiones del Abogado general Tizzano, apartado n° 39.

30 DE LA REINA TARTIÈRE, G.: "El escrow account: contrato y garantía", *Actualidad Civil*, núm. 1, 2007, pp. 35-40.

31 Apartado n° 37 y ss. de la sentencia del TJUE 9 octubre 2001, caso Mirror Group, causa C-409/98.

cambio de una suma de dinero que entrega el propietario, es preciso examinar si el arrendatario se ha limitado a celebrar el contrato de arrendamiento o si ha efectuado una distinta prestación al propietario.

En el primer caso, no existe prestación de servicios en el sentido del art. 2, apartado I, de la Sexta Directiva a cargo del arrendatario. En el segundo caso, nada hay que permita sostener que se trate, por parte del arrendatario, de una prestación de servicios de arrendamiento comprendida en el art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

Por tanto, que una persona que no tiene título alguno sobre un inmueble, que celebra un contrato de opción, como el del asunto principal, en relación con el arrendamiento de dicho bien, a cambio de una suma de dinero pagada por el propietario del inmueble, en condiciones según las cuales los fondos se depositan en una cuenta especial (*escrow account*) en garantía del cumplimiento de sus obligaciones derivadas del contrato de opción y que posteriormente ejerce las opciones en virtud de dicho contrato y acepta celebrar contratos de arrendamiento del inmueble a cambio de la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial a su nombre, no efectúa en ningún momento una prestación de servicios de arrendamiento comprendida en el art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

El Abogado general Tizzano había concluido exactamente lo contrario: que la actora no pudiera disponer del incentivo hasta el momento del ejercicio efectivo de la opción y que la suma liberada fuera directamente proporcional a la superficie arrendada le llevan a considerar que el contrato de opción cumple la función de contribuir, junto con el contrato de arrendamiento, a la transferencia del derecho de disfrute del inmueble del propietario a otro sujeto. Partiendo de que ésta es la función de la operación, considerada en su conjunto, de ello se deduce que también en este caso la suma pagada al arrendatario por el propietario del inmueble debe acogerse a la exención fiscal del art. 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva sobre arrendamiento de bienes inmuebles³².

En resumen, la argumentación del Tribunal de la Unión y el razonamiento del Abogado general convergen en mirar al contrato o acuerdo principal celebrado y se preguntan, desde el punto de vista del prometente y desde la perspectiva del beneficiario, si se ha realizado una entrega de bienes o una prestación de servicios, esto es, se preguntan por el hecho imponible en relación con el contrato principal. La puesta en juego de los fondos depositados en una cuenta especial (*escrow account*) y la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial en relación

32 Conclusiones del Abogado general Tizzano, apartado n° 43.

con la producción de los eventos y condiciones pactados, no resulta relevante desde el punto de vista de los hechos imponderables en análisis.

Por último, en Derecho español, abordamos la reflexión de la Dirección General de Tributos acerca de si la constitución de una cuenta escrow con anterioridad a la ejecución de la operación principal, puede suponer un “pago anticipado” a los efectos del impuesto sobre el valor añadido.

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

La Dirección General de Tributos-órgano del Ministerio de Hacienda- del Estado español ha manifestado su parecer acerca del tratamiento en el IVA de la constitución de un depósito en garantía (*escrow agreement*) de una venta futura de un inmueble.

I. Acuerdo de depósito en garantía.

En la consulta vinculante V 0933-21, de 15/04/2021, encontramos que la consultante ha firmado un contrato de compraventa de cosa futura por el cual se compromete a construir y entregar un edificio de oficinas. Las partes firman un acuerdo de depósito en garantía (*escrow agreement*), con el objeto de garantizar la compraventa futura, 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.

La cuestión consultada a la Dirección General de Tributos consiste en si el depósito de una cantidad de dinero en una cuenta escrow en las condiciones indicadas supone un pago anticipado a los efectos del impuesto sobre el valor añadido. La Dirección General de Tributos analiza primero el hecho imponderable y después el posible devengo del impuesto.

2. Hecho imponderable.

Comenzando por el hecho imponderable, en cuanto a la determinación de cuándo se debe entender producida la entrega de un bien, hay que tener en cuenta los criterios establecidos por el Tribunal de la Unión, en la sentencia 8 febrero 1990, caso *Shipping and Forwarding Enterprise*³³, en torno al trato en el IVA de la entrega de una villa con sus terrenos.

Conforme al art. 5 de la Sexta Directiva -en correspondencia con el art. 14 de la Directiva 2006/112- el concepto de entrega de bienes no se identifica con la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho

33 Sentencia del TJCE 8 febrero 1990, caso *Shipping and Forwarding Enterprise*, causa C-320/88, (Holanda).

nacional aplicable, sino que es una noción más amplia 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.

Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Sexta Directiva -que es la misma que la de la Directiva 2006/112- que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. 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.

El Tribunal responde a la cuestión que el apartado 1 del art. 5 de la Sexta Directiva -en correspondencia con el art. 14 de la Directiva 2006/112- 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 bien³⁴.

La Dirección General de Tributos, de esta sentencia deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA no es un concepto que pueda ser analizado únicamente desde el punto de vista del ordenamiento de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto autónomo de Derecho de la Unión que, por tanto, precisa de una interpretación también de matriz y alcance europeo.

En relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de examinarse las facultades que se atribuyen al destinatario de la 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, exige preguntarse por el 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, comprendiendo ésta tanto la facultad de usar o disfrutar, como la relativa a la facultad de disponer, el que determine la existencia de una entrega del objeto y, por consiguiente, el devengo del impuesto correspondiente a la operación.

34 Apartados 7 a 9 de la sentencia del TJCE 8 febrero 1990, caso Shipping and Forwarding Enterprise, causa C-320/88.

3. Devengo del impuesto.

En cuanto al devengo, el art. 65 de la Directiva IVA dice que en los casos en que las operaciones originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la operación, la exigibilidad del impuesto procederá “en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente percibidas”, regla que está reflejada en el art. 75 de la Ley del IVA de 1992.

Esta regla de devengo del art. 65 de la Directiva de 2006 ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de la Unión, así en sentencia 21 febrero 2006, caso *BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments*³⁵, partiendo de que esta disposición relativa a los pagos anticipados debe ser objeto de interpretación estricta.

El Tribunal de la Unión 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 viene confirmada por la Exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva 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 autónomo de Derecho de la Unión, procede su interpretación igualmente en términos de Derecho de la Unión. Así, en consonancia con la interpretación que se contiene en las sentencias que se han mencionado, razona la Dirección General de Tributos que 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.

No pudiendo disponer la consultante de los fondos depositados en la cuenta “escrow” hasta el momento que se cumplan las condiciones contractualmente

35 Sentencia TJCE de 21 febrero 2006, caso *BUPA Hospitals y Goldsbrough Developments*, causa C- 419/02. El escenario presenta un grupo mercantil británico, que se ha estructurado en dos grupos a efectos del IVA. El grupo BUPA a efectos del IVA, en el que se integra BUPA Hospitals, comprador de medicamentos y prótesis, que soportará IVA, y BUPA Gatwick, proveedor que repercutirá el impuesto. Y, por otra parte, el grupo Goldsbrough a efectos del IVA, en el que se integra BUPA Medical, proveedor que repercutirá (a BUPA Hospitals) y Goldsbrough Developments, que soportará IVA (de BUPA Gatwick). En el horizonte de un cambio legislativo, se decide hacer acopio de un ampuloso volumen de compras, mediante un pago anticipado, con derecho *in extremis* a deducción, antes del inminente cambio normativo. La *High Court* del Reino Unido planteó al Tribunal de Luxemburgo la posible aplicación de la doctrina del abuso de Derecho.

pactadas - en general a la finalización del contrato- la conclusión que se alcanza en el supuesto de la consulta es que el depósito en una cuenta “escrow” a nombre de la consultante no supone para ésta la realización de un cobro anticipado, ni tampoco implica la realización de un pago anticipado por parte del depositante, por lo que no cabe entender producido el devengo del impuesto sobre el valor añadido con la constitución de los fondos en escrow , a efectos del art. 75.2 de la Ley del IVA.

Dos son los conocidos efectos³⁶, en el Derecho español, de las respuestas a consultas vinculantes. El primero, que la Administración competente para la aplicación de los tributos deben aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier contribuyente, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho contribuyente y los que se incluyan en la contestación a la consulta³⁷, y el segundo, que no podrá exigirse responsabilidad por infracción tributaria al contribuyente si ajusta su conducta a los criterios enunciados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro contribuyente, cuando concurra una igualdad sustancial de circunstancias que permita entender aplicables los mismos criterios de solución³⁸.

VI. CONCLUSIONES ALCANZADAS.

En cuanto al tratamiento ante el IVA europeo del contrato de escrow, que supone una relación de confianza entre prometededor y beneficiario, que confían recíprocamente al agente de escrow, tercero imparcial, puntos relativos a la ejecución del contrato principal, podemos redondear tres conclusiones:

1ª) La argumentación del Tribunal de Justicia la Unión europea y el razonamiento del Abogado general, en el caso *Mirror Group*, convergen en mirar al contrato o acuerdo principal celebrado y se preguntan, desde el punto de vista del prometedente y desde la perspectiva del beneficiario, si se ha realizado una entrega de bienes o una prestación de servicios, esto es, se preguntan por el hecho imponible en relación con el *contrato principal*. La puesta en juego de los fondos depositados en una cuenta especial (escrow account) y la liberación de los fondos depositados en la cuenta especial en relación con la producción de los eventos y condiciones pactados, no resulta relevante desde el punto de vista de la realización de los hechos imponibles del impuesto sobre el valor añadido.

2ª) En el Derecho fiscal español, la Administración tributaria entiende que no pudiendo disponer la beneficiaria de los fondos depositados en la cuenta “escrow”

36 Sobre el valor de las respuestas a consultas administrativas puede verse DE MIGUEL CANUTO, E.: “Doctrina administrativa: Jurisprudencia de la Unión y Derecho español”, *Studi tributari europei*, núm.1, 2011-2012.

37 Art. 89 de la Ley General Tributaria de 2003.

38 Art. 179.2 de la L.G.T. de 2003.

hasta el momento que se cumplan las condiciones pactadas -por lo general a la finalización del contrato- la conclusión que se alcanza, en la consulta V 0933-21, de 15 de abril de 2021, es que el depósito en una cuenta "escrow" a nombre de la beneficiaria no supone para ésta la realización de un cobro anticipado, ni tampoco implica la realización de un pago anticipado por parte del depositante, por lo que no cabe entender producido el devengo del impuesto sobre el valor añadido con la constitución de los fondos en escrow, a efectos del art. 75.2 de la Ley española del IVA.

3ª) En este ámbito temático cabe añadir que, según el Tribunal de la Unión, la Directiva europea del IVA de 2006, en correspondencia con la precedente Sexta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que las cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicio sujetas al IVA cuando el cliente hace uso de la facultad de desistimiento de que dispone y esas cantidades quedan en poder del empresario, deben considerarse *indemnizaciones* a tanto alzado por resolución de contrato abonadas en concepto de reparación por el perjuicio sufrido a causa del incumplimiento del cliente, sin relación directa con ningún servicio prestado a título oneroso y, como tales, *no sujetas* al impuesto europeo sobre el valor añadido.

BIBLIOGRAFIA

ALBALADEJO, M.: *Derecho civil II*, vol. 1º, 10 ed., Barcelona, 1977.

BAS SORIA, J.: *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, 3ª edición, Madrid, 2021.

HERNANDO CEBRIÁ, L.: "Caracterización jurídica del contrato de escrow en el Derecho español: el depósito documentario", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, núm. 269, 2017.

DE LA FERIA, R.: *The EU VAT System and the internal market*, Amsterdam, 2009.

DE LA REINA TARTIÈRE, G.: "El escrow account: contrato y garantía", *Actualidad Civil*, núm. 1, 2007.

DE MIGUEL CANUTO, E.: "Doctrina Administrativa: Jurisprudencia de la Unión y Derecho Español", *Studi Tributari Europei*, núm. 1, 2011-2012.

ELIZARI URTASUN, L.: "El contrato de escrow: configuración en origen y recepción en el Derecho español", *Revista de Derecho civil*, núm. 4, 2016.

FALCON Y TELLA, R.: "La inaplicación del IVA sobre las cantidades retenidas en caso de resolución de las operaciones sujetas: las arras y el art. 78.Dos.5ª LIVA", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2009.

FALCÓN TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, Madrid-Barcelona-Sao paulo-Buenos Aires, 2013.

FELIU REY, J.: *El contrato de escrow*, Madrid, 2021.

GALÁN SÁNCHEZ, R. M.: "STJCE 9.10.2001, Mirror Group plc As. C-409/98: exención de arrendamiento de bienes inmuebles. Compromiso de asumir la condición de arrendamiento. No sujeción", *Crónica tributaria*, núm. 106, 2003.

GARCÍA CASTELAO, A.: "Las arras en el impuesto sobre el valor añadido español: impacto de la STJCE de 18 julio 2007", *Jurisprudencia tributaria*, núm. 13, 2007.

NAKAMURA VELASQUEZ, D.: "El escrow", *Derecho & Sociedad*, núm. 33, 2009.

PLAZA PENADÉS, J.: "El contrato de escrow", *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm 37, 2015.