

NUM-CONSULTA V1675-08

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 15/09/2008

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 78 y 80 TRLIS RDLeg 4/2004 art. 10 y 19

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante se dedica a la promoción de edificaciones. Antes de finalizar una de sus promociones, formalizó contrato privado de compraventa de un inmueble de la promoción con otra persona jurídica. En la fecha de formalización del contrato privado, la parte compradora entregó una cantidad a cuenta del precio final, liquidándose el IVA correspondiente e ingresándose en la Agencia Tributaria. El comprador resuelve el contrato de compraventa antes de elevarlo a público dejando de pagar el resto del precio. El vendedor realiza la devolución al comprador de las cantidades entregadas a cuenta, junto con el IVA devengado en su día. Ambas partes pactan que el comprador indemnice al vendedor por la resolución unilateral e incumplimiento del contrato privado de compraventa por un importe determinado. Dado que el comprador es acreedor por la devolución de lo entregado a cuenta, y es a su vez deudor de la indemnización pactada, las partes convienen en la compensación regulada en el Código Civil, de forma que la devolución efectiva al comprador no es del total importe de lo entregado a cuenta de la compraventa, sino sólo por la diferencia entre una cantidad y otra

CUESTION-PLANTEADA Tributación directa e indirecta de la indemnización entregada por el comprador al vendedor por la resolución unilateral del contrato y posibilidad de que el vendedor modifique y deje a cero la totalidad de la base imponible del IVA devengada en su día, por la totalidad de las cantidades cobradas en su día por el vendedor.

CONTESTACION-COMPLETA El apartado 3 del artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 11 de marzo) establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

En el caso planteado de resolución del contrato de compraventa, la totalidad de la indemnización acordada tendrá la consideración de ingreso del ejercicio y formará parte de la base imponible del período en que se devenga, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.1 del TRLIS: “los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros”, sin que las cantidades entregadas a cuenta por el comprador a la consultante ni la devolución de las mismas al comprador tengan efectos en la determinación de la base imponible, por cuanto no suponen ni ingreso ni gasto, respectivamente.

En lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre), “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios. Asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Por su parte, el apartado Uno, letra d) del artículo de la misma Ley establece que se reputarán empresarios o profesionales a “quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”.

El apartado dos, del artículo 80 de la Ley 37/1992, dispone que deberá modificarse la base imponible, en lo que ahora nos ocupa, “cuando con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente”.

En consecuencia, la empresa promotora deberá devolver a la parte compradora la cuota impositiva que corresponda a la parte del precio objeto de devolución y expedir una factura en la que se haga constar tanto la disminución de la base imponible como la rectificación de la repercusión efectuada.

Asimismo, podrá minorar el importe del impuesto cuya repercusión ha rectificado en la declaración-liquidación del periodo de liquidación correspondiente al momento en que hubiera expedido este documento rectificativo o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, según lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El modo de efectuar la rectificación es emitiendo una factura rectificativa, que deberá de expedirse de conformidad con lo señalado en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (B.O.E. del 29), que transcribimos a continuación:

“1.Deberá expedirse una factura o documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base

imponible.

No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o documento sustitutivo, no será necesaria la expedición de una factura o documento sustitutivo rectificativo, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura o documento sustitutivo que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior. La rectificación se podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.

3. La expedición de la factura o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6 ó 7. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.c) y d) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7”.

De acuerdo con la doctrina mantenida por esta Dirección General hasta fecha reciente, a las cantidades retenidas en concepto de penalización le son de aplicación los criterios que indica el artículo 78.Dos.5ª de la Ley 37/1992, que dispone para este supuesto que la base imponible estará constituida por las cantidades retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

El citado precepto significa que no procede efectuar rectificación alguna por la parte del precio retenida porque se encuentra sujeta al impuesto al mismo tipo que la operación que ha sido resuelta, siendo necesario, únicamente, modificar la base imponible del modo señalado en el apartado anterior.

CONTESTACION- COMPLETA

En consecuencia, por esta parte retenida, que comprende tanto el precio como el impuesto repercutido, no debe expedir ningún documento nuevo distinto de la factura originaria mediante la que se efectuó la repercusión y de la rectificativa que debe expedir de acuerdo con lo indicado en el apartado precedente.

Sin embargo, este criterio ha sido modificado.

Respecto de las cantidades retenidas en concepto de penalización, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05, planteado por la Société thermale d'Eugénie-Les-Bains contra Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, acerca de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»), de las arras percibidas por la Société thermale en el momento de la formalización de la reserva de habitación y conservadas por ésta en caso de anulación de dicha reserva. Los apartados 32, 35 y 36 de esta sentencia señalan lo siguiente:

“32. 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 (véase, en este sentido, en lo que se refiere a los intereses de demora, la sentencia de 1 de julio de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Rec. p.2527, apartados 8 a11).

35. 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 arras, ni su conservación, ni su devolución duplicada entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

36. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 2, apartado 1, y 6, apartado 1, 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.”

En consecuencia con lo anterior, la cantidad del precio retenida en concepto de penalización por los perjuicios causados al incumplirse por el comprador de la vivienda y el local de negocio los compromisos adquiridos, no constituye contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la promotora no deberá repercutir el citado tributo por la retención de la referida cantidad, estando obligada a la emisión de una factura rectificativa por el total de las cantidades anticipadas por el comprador.

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.