

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1797-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	09/06/2021
Normativa	Ley 37/1992 arts. 80, 89 RIVA RD 1624/1992 art. 24
Descripción de hechos	<p>La consultante es una sociedad civil que adquirió en 2007 una torre fotovoltaica de producción de energía eléctrica.</p> <p>En el año 2011 demandó a la entidad transmitente solicitando la nulidad de la compraventa.</p> <p>En el año 2020 el Tribunal Supremo ha dictado sentencia declarando la nulidad del contrato, la recíproca restitución de las prestaciones, incluyendo el derecho del recurrente al reintegro de lo entregado previamente a la entidad transmitente, gastos de mantenimiento soportados, así como los intereses legales.</p>
Cuestión planteada	La entidad consultante se cuestiona acerca de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la restitución del objeto del contrato que va a realizar a la entidad transmitente y de la cantidad en metálico que va a recibir de ésta y, en su caso, la base imponible de dichas operaciones.
Contestación completa	<p>1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto 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."</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).".</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción</p>

materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, como consecuencia de una sentencia judicial, se ha declarado la nulidad de la entrega de la torre fotovoltaica debiendo procederse a la restitución de la misma a sus propietarios originales.

En relación con lo anterior, debe señalarse que en lo relativo a la modificación de las cuotas del Impuesto repercutidas originariamente el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o 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.”.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 15 de abril de 2020, número V0878-20, de este precepto se deriva que en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, puesto que constituye un supuesto que da lugar a la rectificación de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación inicialmente realizada.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia de la nulidad del contrato se va a restituir el bien que se entregó en virtud de dicha operación, debe entenderse que tal entrega no constituye una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes que en su día se realizó.

Por consiguiente, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, entre los supuestos que originan una modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra que las operaciones gravadas queden total o parcialmente sin efecto por resolución firme, tal y como sucede en el supuesto objeto de consulta.

En este sentido, el artículo 80.Siete de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), dispone lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.”.

En este sentido, el artículo 164.Uno.3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece, en relación las facturas rectificativas, lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa 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.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla 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 en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas 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 rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

(...).”

3.- En lo referente a la modificación de las cuotas del Impuesto repercutidas originariamente, el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.”

Por su parte, el apartado cinco de este mismo artículo dispone lo que sigue:

“Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).”

En consecuencia con lo anterior, teniendo en cuenta que, según parece deducirse del escrito de consulta, el ingreso de la cuota devengada del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entregas de los bienes que fueron objeto del contrato realizadas por las entidades originariamente no se produjo de manera indebida sino conforme a derecho y a las circunstancias concurrentes en el momento del pago de dichas cuotas, la rectificación sólo se podría realizar por el procedimiento establecido en la letra b) del apartado cinco del artículo 89 de la Ley del Impuesto.

4.- En relación con los plazos para la rectificación de las cuotas repercutidas se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), en su resolución de 25 de junio de 2019, señalando lo siguiente:

«Asimismo, se considera fundamental a efectos de la resolución del presente caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 número 164/2018, Recurso n.º 646/2017, de acuerdo con la cual:

"QUINTO .- La interpretación del artículo 89 LIVA

Del marco normativo expuesto se obtienen las siguientes conclusiones:

1. La base imponible del IVA, sobre la que se ha determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación. Entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación (artículo 80.Dos LIVA).

2. Si ha sido repercutida la cuota calculada sobre una determinada base imponible y, después, esta última es modificada por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 LIVA, aquella primera debe ser objeto de rectificación. Esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 LIVA determinantes de la modificación de la base imponible y de la rectificación del importe de la cuota en el momento en que se advierta la causa [en el caso de este litigio, desde la publicación en el BOP de Tarragona del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar]. Este plazo para rectificar las cuotas repercutidas opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja. El legislador no distingue en este punto (artículo 89.Uno).

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. (...)

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), in fine.

(...)

SEXTO.- Contenido interpretativo de la sentencia

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede realizar el siguiente pronunciamiento interpretativo:

«El artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89».

5.- Por otro lado, en relación con las cantidades dinerarias abonadas al consultante en compensación por los gastos de mantenimiento de la torre fotovoltaica objeto de la consulta, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 establece que “La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

No obstante, el número 1º del apartado Tres del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que no se incluirán en la base imponible:

“1º. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. (...)”.

En lo que respecta a la tributación de las indemnizaciones en el Impuesto, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general

de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

El contenido de las sentencias anteriormente citadas debe ponerse en relación con el criterio del vínculo directo fijado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en la que se establece que "una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (apartado 14).".

Del escrito de consulta se deduce que la cantidad dineraria abonada al consultante no supone contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por éste, teniendo como finalidad compensar los gastos soportados como consecuencia del mantenimiento de la torre fotovoltaica objeto de la consulta.

En consecuencia, dicho importe tendrá la consideración de indemnización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no formará parte de la base imponible de operación alguna sujeta a dicho Impuesto. Por tanto, el consultante no debe repercutir el Impuesto con motivo del cobro de la referida indemnización.

6.- 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.