BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFC074825
DGT: 21-01-2020
N.º CONSULTA VINCULANTE: V0153/2020

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos no incluidos. Indemnizaciones. *Penalizaciones pactadas por contrato.* Una entidad mercantil suscribe contratos con clientes por los que presta servicios de «back office» relacionados con determinados procesos internos. En dichos contratos se pactan determinadas condiciones de «nivel de servicio» de forma que cuando no se constata ese nivel de calidad como consecuencia de errores o retrasos, la entidad debe hacer frente a penalizaciones que se aplican en la facturación siguiente a la detección de los mismos. Contractualmente se pacta que dichas penalizaciones no tienen, en ningún caso, carácter resarcitorio de forma que el pago de las mismas no sustituye ni minora, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios sufridos por el cliente.
De este modo, las penalidades tienen una finalidad coercitiva como medida de presión para lograr el adecuado cumplimiento de sus obligaciones por parte de la entidad de forma que ciertos incumplimientos conllevan una corrección a la baja del importe a abonar por el cliente. Así, cabe afirmar esa naturaleza de las penalidades que aquí nos ocupan, toda vez que no constituyen indemnizaciones dado que no tienen por objeto la restitución de daño alguno, no se refieren o vinculan a un daño objetivado, ni lógicamente se gradúan o cuantifican con la finalidad de resarcir el mismo.
De hecho, de acuerdo con las estipulaciones contractuales, según manifiesta la entidad, las penalidades se acuerdan expresamente sin perjuicio de la obligación de resarcimiento de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado por lo que parece deducirse una diferenciación en cuanto a su naturaleza jurídica entre las penalidades, en cuanto, encaminadas a incentivar el cumplimiento en plazo y con la calidad necesaria, forman parte indisociable del servicio mismo y, por tanto, forman parte de la base imponible de la operación, distintas de aquellas otras indemnizaciones que, en su caso, pudieran estipularse y que por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 78.
Código Civil, art. 1.152.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que suscribe contratos con clientes por los que presta servicios de "back office" relacionados con determinados procesos internos. En dichos contratos se pactan determinadas condiciones de "nivel de servicio" de forma que cuando no se constata ese nivel de calidad como consecuencia de errores o retrasos, la entidad consultante debe hacer frente a penalizaciones que se aplican en la facturación siguiente a la detección de los mismos.

Contractualmente se pacta que dichas penalizaciones no tienen, en ningún caso, carácter resarcitorio de forma que el pago de las mismas no sustituye ni minora, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios sufridos por el cliente.

Cuestión planteada:

Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las penalizaciones descritas.

Contestación:

1.- El concepto de base imponible se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) de la siguiente manera:

"Uno. 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.".

Por su parte, el número 1º del apartado tres de este mismo artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que no forman parte de la base imponible del Impuesto, y por, tanto no estarán gravadas por el mismo:

"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 las indemnizaciones por incumplimiento de contrato 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).".

Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en su contestación vinculante, de 26 de septiembre de 2018, con número de referencia V2612-18, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Según se desprende de la información suministrada en el escrito de consulta, las penalidades a las que debe hacer frente la entidad consultante como consecuencia del incumplimiento de los estándares de calidad pactados se aplican en la facturación siguiente al momento de su detección y su cuantificación se efectúa en función de la gravedad y recurrencia del error sobre el importe de la facturación mensual afectada por dichos errores y/o retrasos.

En consecuencia, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se trata de dilucidar si estas penalidades deben reducir la base imponible de la operación gravada realizada por la entidad consultante en favor de sus clientes, bien porque su fijación se estableció inicialmente como provisional o bien porque ha tenido lugar una

alteración del precio posterior a la prestación del servicio o, por el contrario, deben considerarse como prestaciones independientes constitutivas de indemnizaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos expuestos en párrafos anteriores.

2.- En relación con la naturaleza jurídica de las penalidades, la jurisprudencia le ha atribuido distintas finalidades que van desde la coercitiva a la sancionadora e indemnizatoria. En este sentido, debe tenerse en cuenta, entre otras resoluciones, la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2005 en la que, recogiendo la postura mayoritaria de la doctrina y jurisprudencia, en su fundamento de derecho quinto señala lo siguiente:

"Penalidades a satisfacer a la administración contratante por la comisión de faltas por el contratista que, independientemente de su denominación gramatical próxima al derecho punitivo, hemos de considerar como similares a las obligaciones con cláusula penal (art. 1152 y siguientes del Código civil) en el ámbito de la contratación privada. En el ámbito de la contratación pública, al igual que en la contratación privada, desempeñan una función coercitiva para estimular el cumplimiento de la obligación principal, es decir el contrato, pues, en caso contrario, deberá satisfacerse la pena pactada. Son, por tanto, estipulaciones de carácter accesorio, debidamente plasmadas en el contrato, con la finalidad de asegurar el cumplimiento de la obligación principal de que se trate por lo que, en aras a la garantía del contrato, conducen a que el contratista, o deudor de la prestación que se trata de garantizar, venga obligado no solo al pago de una determinada cantidad de dinero calculada en razón a la modulación del grado de inobservancia sino incluso a la extinción contractual si la modalidad de incumplimiento alcanza mayor intensidad.

(…)

Recordemos que si bien en distintos ámbitos específicos de nuestro ordenamiento administrativo nos encontramos con las multas coercitivas así como también en la ordenación procesal de nuestro ámbito jurisdiccional (art. 112 LJCA 1998) fue la LRAJAPAC en su art. 99 la que determinó los supuestos en que las leyes pueden imponer tales medidas de constreñimiento económico en el ejercicio de la autotutela administrativa. Previamente el Tribunal Constitucional en su sentencia 239/1988, de 14 de diciembre había sentado que en dicha clase de multas no se impone una obligación de pago con un fin represivo o retributivo por la realización de una conducta que se considere administrativamente ilícita pues no debe olvidarse que la multa coercitiva es independiente de las sanciones que puedan imponerse con tal carácter y compatible con ellas. El problema en todo caso radica que, tengan naturaleza cercana a la multa coercitiva u ostenten el carácter de penalidad obligacional, nuestro ordenamiento carece de un procedimiento especifico general para su tramitación e imposición lo que obliga a acudir al procedimiento administrativo general. Si queda clara, independientemente de su nombre, la ausencia de carácter punitivo amparado en el art. 25.1 CE, es decir no es una multa- sanción.

Por ello en la sentencia de este Tribunal de 21 de noviembre de 1988 (reiterada el 10 de febrero de 1990) se afirma que "las consecuencias de una cláusula penal integrada en un contrato no constituyen una manifestación del derecho sancionador, entendiendo en el sentido de potestad del Estado de castigar determinadas conductas tipificadas como sancionables por la Ley.....la naturaleza de dichas cláusulas contractuales responde a una concepción civil, en la que se predica el principio de la presunción de culpa en el contratante que no cumple lo pactado o incurre en algún defecto en su cumplimiento".

(…).".

En consecuencia, de acuerdo con lo anterior, cabe atribuir a las penalidades una finalidad coercitiva, a modo de cláusula penal del artículo 1152 del Código Civil, para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones constriñendo al deudor en este sentido.

3.- Este Centro directivo se ha pronunciado sobre la cláusula penal en distintas contestaciones a consultas planteadas (por todas, la de fecha 12 de noviembre de 2007, número V2393-07) estableciendo lo siguiente:

"La cláusula penal se encuentra prevista con carácter general en el Código civil en los artículos 1152 y siguientes. Según la interpretación realizada por el Tribunal Supremo de estos preceptos tres son las categorías que existen de las penalidades impuestas por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso o tardío de las obligaciones contractuales. A saber:

La que tiene una función liquidatoria, porque su finalidad es determinar con carácter anticipado la indemnización por los daños que ocasione el incumplimiento total o parcial o la mora del obligado a satisfacer una obligación.

Distinta de la anterior se encuentra la denominada conmutativa que es una sanción de carácter civil que puede ser compatible, o no, con la anterior.

Finalmente, se encuentra aquélla cláusula que permite al obligado eximirse de la obligación contractual asumida inicialmente mediante la satisfacción de la penalidad prevista, en este caso, como una facultad del deudor.

En el supuesto planteado, la cláusula penal puede ser considerada tanto una pena conmutativa como la cuantificación de la indemnización por mora en el cumplimiento de la obligación de realizar en el plazo estipulado las obras de urbanización, siendo incompatibles ambas en defecto de estipulación en contrario.

En cualquiera de estos dos supuestos, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta penalidad debe reducir la base imponible de la prestación que se había comprometido a realizar el urbanizador a favor de la consultante ya que no puede considerarse de modo independiente de la obligación de satisfacer la contraprestación asumida por ésta.

2. En efecto, como la obligación de pago asumida por la consultante y su derecho a exigir la penalidad por mora tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación, debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que define la base imponible de este impuesto como el importe total de la contraprestación, ya que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta depende, en este caso, de si el obligado a la ejecución de la urbanización la realiza en el plazo pactado o, por el contrario, fuera de éste.".

En el mismo sentido se pronunció este Centro directivo en la contestación vinculante de 24 de septiembre de 2009, consulta V2140-09, en relación con el tratamiento de penalizaciones por retrasos en la prestación de servicios.

Este mismo criterio de que ciertas penalidades suponen un menor precio y que, por tanto, deben reducir la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de diciembre de 2009 en la que estableció:

"(…) de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1 y 4 de la Ley reguladora del IVA (Ley 37/1992, de 28 diciembre), en relación con el 78 de la misma Ley, la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, siendo así que este caso la prestación sujeta al impuesto ha de ser el precio a satisfacer por la obra el cual viene determinando no por el que correspondería a la misma en abstracto sino por el que efectivamente ha de ser satisfecho en relación con lo pactado y particularmente, con el cumplimiento dado a su obligación por parte de quien ha de recibir la remuneración. Si la defectuosa prestación -en este caso por demora en la realización- comporta, según el contrato, una penalización, ello significa un menor valor de tal prestación que se traduce en la obligación de pago de un precio también menor y será sobre éste sobre el que habrá de aplicarse el impuesto sobre el valor añadido.".

4.- En virtud de todo lo expuesto, debe extrapolarse el criterio anterior al caso objeto de consulta en el que las penalidades tienen una finalidad coercitiva como medida de presión para lograr el adecuado cumplimiento de sus obligaciones por parte de la entidad consultante de forma que ciertos incumplimientos conllevan una corrección a la baja del importe a abonar por el cliente.

Así, cabe afirmar esa naturaleza de las penalidades objeto de consulta toda vez que no constituyen indemnizaciones dado que no tienen por objeto la restitución de daño alguno, no se refieren o vinculan a un daño objetivado, ni lógicamente se gradúan o cuantifican con la finalidad de resarcir el mismo.

De hecho, de acuerdo con las estipulaciones contractuales, según manifiesta la entidad consultante, las penalidades se acuerdan expresamente sin perjuicio de la obligación de resarcimiento de los daños y perjuicios que hubieren ocasionado por lo que parece deducirse una diferenciación en cuanto a su naturaleza jurídica entre las penalidades objeto de consulta que, en cuanto, encaminadas a incentivar el cumplimiento en plazo y con la calidad necesaria, forman parte indisociable del servicio mismo y, por tanto, forman parte de la base imponible de

la operación, distintas de aquellas otras indemnizaciones que, en su caso, pudieran estipularse y que por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.