

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC074872

DGT: 22-01-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0167/2020

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Un Ayuntamiento adjudicó una parcela a una mercantil, repercutiendo el Impuesto e ingresando su importe en la Hacienda pública. Con posterioridad tiene lugar la resolución de la citada compraventa, procediendo el Ayuntamiento a devolver el precio, pero no las cuotas del Impuesto. Mediante sentencia judicial se le condena a la devolución de las mismas, procediendo a su pago. Pues bien, el plazo de cuatro años para rectificar la cuota devengada correspondiente a la entrega deberá computarse desde que tenga lugar la resolución del contrato o causa que deje sin efecto la operación. No obstante, en los supuestos de resolución de operaciones, como podría ser el presente supuesto, no se produce ingreso indebido alguno por parte del sujeto pasivo con ocasión de la repercusión inicial, dado que dicha repercusión que se pretenda rectificar se entiende que se efectuó originalmente conforme a Derecho.

Por consiguiente, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será el Ayuntamiento transmitente quien deberán rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de la entrega original del inmueble, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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.

Por otra parte, siendo la factura rectificativa de fecha 17 de julio de 2019, el Ayuntamiento debería consignar la rectificación en la declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al tercer trimestre de 2019 o posteriores hasta el plazo del año a que se refiere la norma, esto es, como máximo en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 2020.

En cuanto a la forma de reflejar dicha rectificación, el Ayuntamiento deberá consignar su importe en la parte del modelo correspondiente al IVA devengado, y en concreto en las casillas que se refieren expresamente a «Modificación de bases y cuotas», con signo negativo, en cuanto que, en el particular, la rectificación supone una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 80, 89 y 164.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un Ayuntamiento que adjudicó una parcela a una mercantil, repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido e ingresando su importe en la Hacienda Pública. Con posterioridad tiene lugar la resolución de la citada compraventa, procediendo el Ayuntamiento a devolver el precio, pero no las cuotas del Impuesto. Mediante sentencia judicial se le condena a la devolución de las mismas, procediendo a su pag:

Cuestión planteada:

Forma de reflejar en la declaración liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido la devolución de las cuotas del Impuesto efectuada.

Contestación:

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."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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."

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:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo".

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)"

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 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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, los supuestos de modificación de la base imponible se regulan en el artículo 80 de la Ley 37/1992. En particular, el apartado dos del referido precepto establece que:

"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."

Por consiguiente, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, entre los supuestos que pueden originar la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentran la ineficacia total o parcial de las operaciones gravadas o la alteración del precio de las mismas con posterioridad a su celebración.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo de forma reiterada, entre otras, en la contestación vinculante, de 8 de marzo de 2017, con número de referencia V0583-17, en el primer caso, esto es, en el supuesto de que la operación gravada y por la que se devengó el Impuesto quede sin efecto totalmente por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos de comercio, la modificación de la base imponible será total, procediendo a la reducción íntegra de la misma en igual cuantía a la que en su día determinó la repercusión de la correspondiente cuota.

Asimismo, debe tenerse en cuenta 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 en tanto que tal 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.

3.- El artículo 80, apartado 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, apartado 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.”.

4.- En este sentido, el artículo 164, apartado uno, número 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 Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en el que se regulan las facturas rectificativas, dispone 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.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

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 una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), 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.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

5.- Por lo que se refiere a la rectificación de las cuotas repercutidas, de conformidad con el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, “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 tanto, en el supuesto planteado en la consulta, el plazo de cuatro años para rectificar la cuota devengada correspondiente a la entrega deberá computarse desde que tenga lugar la resolución del contrato o causa que deje sin efecto la operación.

Finalmente, el apartado cinco del mismo artículo 89 dispone lo siguiente:

“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 período 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.

(...).".

No obstante, es criterio de este Centro directivo recogido, entre otras, en la mencionada consulta V0583-17, que, en los supuestos de resolución de operaciones, como podría ser el presente supuesto, no se produce ingreso indebido alguno por parte del sujeto pasivo con ocasión de la repercusión inicial, dado que dicha repercusión que se pretenda rectificar se entiende que se efectuó originalmente conforme a Derecho.

Por consiguiente, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será el Ayuntamiento transmitente quien deberán rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de la entrega original del inmueble, regularizando la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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.

Por otra parte, siendo la factura rectificativa de fecha 17 de julio de 2019, el Ayuntamiento debería consignar la rectificación en la declaración-liquidación (modelo 303) correspondiente al tercer trimestre de 2019 o posteriores hasta el plazo del año a que se refiere la norma, esto es, como máximo en la declaración-liquidación correspondiente al tercer trimestre de 2020. En cuanto a la forma de reflejar dicha rectificación, la consultante deberá consignar su importe en la parte del modelo correspondiente al IVA devengado, y en concreto en las casillas que se refieren expresamente a "Modificación de bases y cuotas", con signo negativo, en cuanto que, en el particular, la rectificación supone una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas.

6.- Lo 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.