

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075468

DGT: 17-06-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1985/2020

SUMARIO:**IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos no incluidos. Indemnizaciones.**

Penalización satisfecha por incumplimiento del plazo de permanencia de un contrato suscrito con una compañía telefónica. Una persona física ha incumplido el plazo de permanencia de un contrato suscrito con una compañía telefónica, debiendo satisfacer la correspondiente penalización. En el supuesto de hecho que nos ocupa se plantea la posible sujeción al IVA de la sanción o penalización que debe satisfacer esta persona a su proveedor de servicios de telecomunicaciones como consecuencia de un incumplimiento contractual. En concreto, con el plazo de permanencia estipulado en el contrato correspondiente.

En relación con el tratamiento de las indemnizaciones por incumplimiento contractual del periodo mínimo de permanencia que, generalmente determina ventajas en la contratación, ha constituido criterio reiterado que estas indemnizaciones no constituyen la contraprestación de operación sujeta al Impuesto puesto que su finalidad es únicamente la compensación de los daños y perjuicios causados por dicho incumplimiento contractual. No obstante lo anterior, este criterio debe modificarse como consecuencia de la reciente STJUE, de 11 de junio de 2020, asunto nº C-43/19 (NFJ077982), en donde el Tribunal analiza la tributación de los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un período de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas. En dicha sentencia, el Tribunal considera que las penalizaciones que debe abonar el cliente por incumplimiento del plazo mínimo de permanencia forman parte del contravalor de la prestación de servicios efectuada por el operador y, por tanto, deben entenderse sujetas al Impuesto.

Por otro lado, Tribunal de Justicia amplía la consideración de contraprestación de servicios sujetos al Impuesto a fórmulas indemnizatorias en las que los importes a satisfacer por el cliente no se corresponden con los ingresos que el operador habría percibido durante el resto del período de permanencia de no haberse producido la resolución del contrato, que igualmente deben considerarse como la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al Impuesto.

En conclusión, los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un periodo de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas, constituyen la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, y, por tanto, debe quedar sujeta al IVA.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 78.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física que ha incumplido el plazo de permanencia de un contrato suscrito con una compañía telefónica, debiendo satisfacer la correspondiente penalización

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la penalización descrita

Contestación:

Esta contestación sustituye a la anterior de fecha 1 de junio de 2020, número V1718-20 que, en consecuencia, queda anulada.

1.- De acuerdo con 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), están 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la misma Ley regula el concepto de empresario a profesional a estos efectos, señalando que tendrán esta condición "las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo."

De acuerdo con dicho apartado, 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."

Por lo tanto, del escrito de consulta se desprende que la compañía telefónica tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- En el supuesto de hecho objeto de consulta se plantea la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la sanción o penalización que debe satisfacer el consultante a su proveedor de servicios de telecomunicaciones como consecuencia de un incumplimiento contractual. En concreto, con el plazo de permanencia estipulado en el contrato correspondiente.

En este sentido, el artículo 78, apartado tres, número 1º de la Ley 37/1992 establece que no se incluirán en la base imponible "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 relación con el tratamiento de las indemnizaciones por incumplimiento contractual del periodo mínimo de permanencia que, generalmente determina ventajas en la contratación, ha

constituido criterio reiterado de este Centro directivo que estas indemnizaciones no constituyen la contraprestación de operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que su finalidad es únicamente la compensación de los daños y perjuicios causados por dicho incumplimiento contractual.

De esta forma y, por todas ellas, en la contestación vinculante de 27 de febrero de 2020, número V0491-20 en la que se analizaba la sujeción al Impuesto de la indemnización que debía satisfacer el cliente destinatario de servicios de seguridad que había suscrito un contrato con una duración mínima inicial y al que, en caso de resolución anticipada, se le cobra una indemnización variable dependiendo del tiempo incumplido de permanencia, se señaló lo siguiente:

“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)”.

2.- Este Centro directivo se ha pronunciado en supuestos de hecho similares al consultado, entre otras, en la contestación vinculante de 20 de mayo de 2011, número V1274-11, manifestando que “en consecuencia, las cantidades percibidas por la compañía de telefonía móvil en concepto de indemnización por incumplimiento del contrato al darse de baja el consultante antes de la finalización de su compromiso de permanencia no se incluyen en la base imponible del impuesto dado que, por su naturaleza y función, no constituyen contraprestación o compensación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo.

Efectivamente, los pagos en concepto de indemnización que recibe la compañía de telefonía no suponen la realización de ninguna operación sujeta al Impuesto, puesto que no corresponden a ningún acto de consumo. No procede, en tales circunstancias, realizar ningún acto de repercusión tributaria, dada la naturaleza indemnizatoria de los pagos en cuestión.”.

En el mismo sentido, se pronuncia este Centro directivo en la contestación vinculante de 16 de febrero de 2018, número V0407-18.”.

3.- No obstante lo anterior, este criterio debe modificarse como consecuencia de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal-Comunicações Pessoais SA, asunto C-43/19, en donde el Tribunal analiza la tributación de los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un período de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas.

En el supuesto analizado la penalización a satisfacer por el cliente se calcula de acuerdo a una fórmula definida contractualmente de forma que su importe no puede ser superior a los gastos realizados por el prestador de los servicios en el marco de la explotación de esos servicios y, además, deben ser proporcionales a la ventaja concedida al cliente que, como tal, ha sido identificada y cuantificada en el contrato celebrado con ese prestador.

En estas circunstancias, el Alto Tribunal establece lo siguiente con respecto a la existencia del vínculo directo entre las cantidades abonadas en concepto de penalización y la prestación deservicios efectuada por el operador y perceptor de dicha penalización. Los apartados 31 a 40 de la misma son elocuentes:

“31 Una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido de este precepto, si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39 y jurisprudencia citada).

32 Por lo que respecta al vínculo directo entre el servicio prestado al beneficiario y el contravalor efectivo recibido, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la contraprestación del precio pagado al firmar un contrato relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios

realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 40 y jurisprudencia citada).

(...)

39 Por consiguiente, debe considerarse que dichos importes representan una parte del precio del servicio que el prestador se ha comprometido a prestar a los clientes, la cual se reintegra en el precio de las mensualidades en el caso de que el período de permanencia no sea respetado por esos clientes. En tales circunstancias, los mismos importes tienen un objeto análogo al de las mensualidades que se habrían adeudado en principio si los clientes no hubieran obtenido las ventajas comerciales a las que se supedita el respeto de ese período de permanencia. 40 Así pues, es preciso considerar que, desde el punto de vista de la realidad económica, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, el importe adeudado como consecuencia de la resolución anticipada del contrato trata de garantizar al operador una retribución contractual mínima de la prestación efectuada (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 61).”.

En consecuencia, el Alto Tribunal considera que las penalizaciones que debe abonar el cliente por incumplimiento del plazo mínimo de permanencia forman parte del contravalor de la prestación de servicios efectuada por el operador y, por tanto, deben entenderse sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Los apartados 49 y 50 de dicha Sentencia concluyen:

“49 En efecto, desde el punto de vista económico, el operador determina el precio de su servicio y las mensualidades teniendo en cuenta los costes de dicho servicio y la duración mínima de permanencia contractual. Como se ha señalado en el apartado 39 de la presente sentencia, debe considerarse que el importe debido en caso de resolución anticipada forma parte integrante del precio que el cliente se ha comprometido a pagar para la ejecución, por el prestador de servicios, de sus obligaciones contractuales.

50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que procede considerar que los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un período de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas constituyen la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de la citada disposición.”.

Es importante destacar en este punto que el Tribunal de Justicia amplía la consideración de contraprestación de servicios sujetos al Impuesto a fórmulas indemnizatorias en las que los importes a satisfacer por el cliente no se corresponden con los ingresos que el operador habría

percibido durante el resto del período de permanencia de no haberse producido la resolución del contrato (Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de noviembre de 2018, asunto C-295/17, MEOServiços de Comunicações e Multimédia, S.A.), que igualmente deben considerarse como la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

En conclusión, este Centro directivo le informa que los importes percibidos por un operador económico en caso de resolución anticipada, por motivos imputables al cliente, de un contrato de prestación de servicios que prevé la observancia de un periodo de permanencia como contraprestación de la concesión a ese cliente de condiciones comerciales ventajosas, constituyen la retribución de una prestación de servicios realizada a título oneroso, y, por tanto, debe quedar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Esta conclusión supone, como se ha señalado, un cambio de criterio respecto del establecido por este Centro directivo analizado, entre otras, en las contestaciones vinculantes de 27 de febrero de 2020, número V0491-20 (a la que se hace referencia en apartado 2 de la presente contestación y cuyo criterio queda modificado), la de 8 de abril de 2013, número V1166-13 y la de 20 de mayo de 2011, número V1274-11, motivado por la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 11 de junio de 2020, Vodafone Portugal-Comunicações Pessoais SA, asunto C- 43/19.

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.