

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088193

DGT: 27-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3309/2023

SUMARIO:

IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Una persona física ejerce la actividad profesional independiente de asesoría. Con carácter previo a jubilarse, pretende vender su cartera de clientes a otro profesional independiente. Se establece un precio de transmisión variable en función de la facturación de los cuatro años siguientes sobre los clientes cedidos y el precio se abonará trimestralmente.

La transmisión de una cartera de clientes constituye una cesión de derechos que tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto.

El IVA correspondiente a la cesión de la cartera de clientes efectuada por el contribuyente se devengará cuando se efectúe dicha cesión sin que el devengo se retrase por la existencia de pagos posteriores a la realización del hecho imponible, siendo la base imponible el importe provisional que se determine aplicando criterios fundados sin perjuicio de la rectificación que proceda en su caso cuando se determine el precio definitivo. **Repercusión. Rectificación.** No se habrá producido un ingreso indebido cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo de la operación. En particular, cuando la posterior modificación de la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación tal como concurre en el supuesto analizado con la alteración del precio original que se fijó de forma provisional.

En consecuencia, en caso que finalmente el precio definitivo sea inferior al precio provisional y proceda, por tanto, una minoración de las cuotas del Impuesto inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo sólo podrá utilizar la alternativa prevista en el art. 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida sería mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el art. 15 del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 75, 80 y 89.
RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es una persona física que ejerce la actividad profesional independiente de asesoría. Con carácter previo a jubilarse, pretende vender su cartera de clientes a otro profesional independiente. Se establece un precio de transmisión variable en función de la facturación de los cuatro años siguientes sobre los clientes cedidos. El precio se abonará trimestralmente.

Cuestión planteada:

Tributación de la operación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Devengo de la operación.

Contestación:

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 establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...).

Dos. 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.

(...).”.

Asimismo, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”. Concretamente, el apartado dos, ordinal 3º, de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las cesiones de uso o disfrute de bienes”.

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

En este sentido, es criterio de este Centro directivo el considerar que la transmisión de una cartera de clientes constituye una cesión de derechos que tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (contestación vinculante de 13 de noviembre de 2019, número V3176-19).

2.- Por lo que respecta al devengo de la operación, el artículo 75, apartado uno, número 2º de la Ley 37/1992, establece que, en las prestaciones de servicios, se devengará el Impuesto cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Por su parte, el artículo 80, apartado seis, de la Ley 37/1992 dispone que:

“Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.”.

De acuerdo con lo anterior, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la cesión de la cartera de clientes efectuada por el consultante se devengará cuando se efectúe dicha cesión sin que el devengo se retrase por la existencia de pagos posteriores a la realización del hecho imponible, siendo la base imponible el importe provisional que se determine aplicando criterios fundados sin perjuicio de la rectificación que proceda en su caso cuando se determine el precio definitivo.

3.- Por lo que se refiere a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas cuya base imponible se determinó de forma provisional, de conformidad con el artículo 89 de la Ley 37/1992:

“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.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

(...)

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho,

el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

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.

(...).”

Por otra parte, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) ha establecido los criterios que determinan la naturaleza de las devoluciones tributarias y el distinto tratamiento de los ingresos indebidos y de las devoluciones por modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma, el TEAC, por todas, en su Resolución de fecha 17 de marzo de 2016 (REC. 03868/2013), ante un supuesto de resolución de una compraventa, estableció lo siguiente:

“Tras sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirma la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicita la rectificación de la autoliquidación y la Administración la deniega por considerar que ha prescrito el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos (4 años desde la fecha límite de la autoliquidación).

No puede ser así en cuanto el derecho a la rectificación surge con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible, sin que pueda considerarse que el plazo de rectificación en los casos del artículo surja desde el momento del devengo inicial de la operación que posteriormente se modifica. La minoración de las cuotas repercutidas no da lugar a un ingreso indebido (no tiene esa consideración) cuando procede de una modificación sobrevenida de la base imponible (resolución de contrato en este caso).

La devolución procedente es la derivada de la normativa del tributo, no de un ingreso indebido.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

“(...

Para el examen del artículo 89, vamos a centrarnos únicamente en los supuestos de rectificación originados por la concurrencia de algunos de los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, que por su naturaleza y características son distintos a los demás casos que pueden darse para rectificar el IVA repercutido, como puede ser por errores.

En estos casos no se ha producido ningún error, sino que el IVA repercutido se determinó correctamente en el momento de efectuarse la operación, y por circunstancias sobrevenidas es necesario modificar posteriormente la repercusión efectuada.

Como hemos dicho anteriormente, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo puede optar bien por iniciar ante la Administración tributaria un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (letra a); o bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debe 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; estando obligado el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso (letra b).

Es este último apartado cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis; porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

(...)

Asimismo este TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente si bien, conforme dispone el apartado c) del artículo 14 del RGRVA, el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación que ha soportado la repercusión, cuando concurren los requisitos establecidos en dicho apartado. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

(...)

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992, y 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, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...)

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

(...)

Pues bien, en nuestro caso, las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa, la cual se declaró resuelta posteriormente en vía judicial. Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa en el ejercicio 2001 fue debida, y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del 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 rectificación.”.

(...).”.

Por tanto, no se habrá producido un ingreso indebido cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo de la operación. En particular, cuando la posterior modificación de la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación tal como concurre en el supuesto objeto de consulta con la alteración del precio original que se fijó de forma provisional.

En consecuencia, en caso que finalmente el precio definitivo sea inferior al precio provisional y proceda, por tanto, una minoración de las cuotas del Impuesto inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo sólo podrá utilizar la alternativa prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.

4.- La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida sería mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del 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), que, en lo relativo a 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 o 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 hubiesen 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.

(...).”.

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 Función Pública.