

BIBLIOTECA DE RECURSOS



INSTITUTO EUROPEO DE ASESORÍA FISCAL

www.ineaf.es

Descargado desde la Biblioteca de Recursos de INEAF

NUM-CONSULTA V0192-10

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 08/02/2010

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75-Uno, 80-Tres y Cuatro

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante tiene como actividad la realización de obras de construcción para promotores de viviendas. Conforme ejecuta obras parciales para estos les factura por los trabajos realizados, realizándole aquéllos una retención en concepto de garantía por la correcta ejecución de las obras. Dichas retenciones son exigidas al promotor al final de los trabajos de la obra mediante una nota de cargo. En algunas ocasiones existe impago del cargo final de las retenciones por garantías acumuladas.

CUESTION-PLANTEADA Procedimiento para la modificación de la base imponible en dicho supuesto.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 80, apartados tres y cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone lo siguiente:

“Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1º, 3º y 5º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.

3.^a Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.^a Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.

Quando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.^a anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.^a del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente”.

2.- El devengo del impuesto se regula en el artículo 75 de la Ley 37/1992 como sigue:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente”.

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.”

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 75 preceptúa que no obstante lo dispuesto en el apartado uno, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

CONTESTACION- COMPLETA

3.- Las Resoluciones vinculantes de 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, (Boletín Oficial del Estado de 14 de mayo y de 4 de diciembre de 1986) establecieron lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ejecuciones de obras inmobiliarias se devengará:

1º. Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.

2º. En las ejecuciones de obras sin aportación de materiales, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

3º. En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos.

No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiese sido hecho efectivo al empresario.

La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determina el devengo del Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados".

Según criterio de esta Dirección General en las ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, por las que se emitan certificaciones de obra o, en su caso, la correspondiente factura, originándose un pago anticipado con anterioridad a la puesta a disposición de las mismas, el devengo del impuesto se producirá en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos, no considerándose efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos hasta que el importe de dicha garantía no hubiese sido hecho efectivo.

Igualmente, constituye doctrina de este Centro directivo que el devengo del Impuesto correspondiente a la expedición de certificaciones de obra privada tiene lugar, independientemente del momento de su cobro, cuando de su contenido se desprenda la transmisión del poder de disposición de la obra que se certifica.

4.- El artículo 78, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones

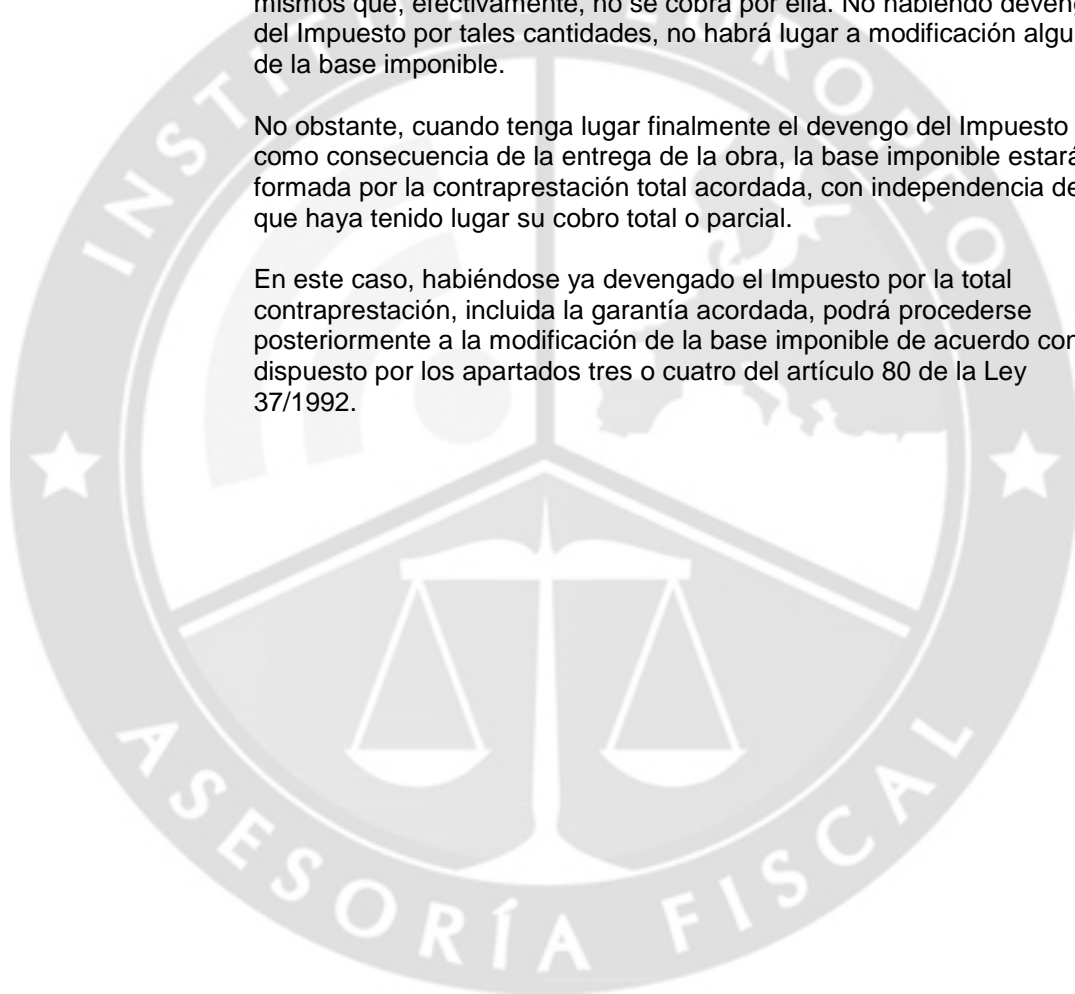
sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

De acuerdo con lo expuesto, cuando se produzca el devengo del Impuesto como consecuencia de un pago anticipado, como parece suceder en el caso planteado en la consulta, en el que se factura por los trabajos parciales efectuados por la entidad consultante, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas en garantía que no se incluirán en el cálculo de la mencionada base imponible.

En consecuencia, para el cálculo de la base imponible y la correspondiente repercusión del Impuesto, la base imponible de los trabajos parciales efectuados por la entidad consultante no comprenderá el importe de la retención en concepto de garantía de los mismos que, efectivamente, no se cobra por ella. No habiendo devengo del Impuesto por tales cantidades, no habrá lugar a modificación alguna de la base imponible.

No obstante, cuando tenga lugar finalmente el devengo del Impuesto como consecuencia de la entrega de la obra, la base imponible estará formada por la contraprestación total acordada, con independencia de que haya tenido lugar su cobro total o parcial.

En este caso, habiéndose ya devengado el Impuesto por la total contraprestación, incluida la garantía acordada, podrá procederse posteriormente a la modificación de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto por los apartados tres o cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992.





...más Información y Recursos en nuestra web INEAF.ES

BIBLIOTECA INEAF

Biblioteca de Recursos

- Jurisprudencia.
- Lecturas de Interés.
- Modelos.
- Formularios.
- Guías Prácticas.
- Consultas.
- Casos Resueltos.

Biblioteca de Legislación

- Internacional.
- Unión Europea.
- Estatal.
- Autonómica.
- Provincial.
- Municipal.

Material Divulgativo

- Sistema Tributario Español.
 - IRPF.
 - IVA.
 - Impuesto sobre Sociedades.
 - ISD.
 - ITP y AJD.
 - Haciendas Locales.
 - Procedimientos Tributarios.
 - Otros Impuestos.
- Contabilidad.
- Mercantil.
- Laboral.

Tribuna de Opinión

- Actualidad Contable
- Actualidad Fiscal
- Actualidad Jurídica
- Actualidad Laboral
- Actualidad Mercantil
- Consejos
- Artículos de Opinión