

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consulta V0053-13**

NUM-CONSULTA      V0053-13

ORGANO              SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA      09/01/2013

NORMATIVA        Ley 37/1992 arts. 75-dos, 78, 80-cuatro, 89

**DESCRIPCION-HECHOS**

La entidad consultante se dedica a la instalación de tabiquería seca y falsos techos. En el desarrollo de su actividad emite justificantes, en forma de facturas, para documentar los pagos anticipados correspondientes a las certificaciones de obra que va emitiendo, como justificación de la obra ejecutada. En dichos documentos, para el cálculo de la base imponible incluye el importe de la retención en garantía (5%) que, no obstante, descuenta del importe final. Al final de la obra, los clientes no le pagan el importe de las garantías retenidas y no cobradas

**CONTESTACION-COMPLETA**

1.- En relación con el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en cuanto a las cantidades retenidas por la correcta ejecución de determinadas obras (retención en garantía), es criterio de este Centro Directivo, entre otras, por la consulta de 20 de abril de 2007, Nº V0846-07, lo siguiente:

“3.- 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 mensualmente se factura por los trabajos efectuados en dicho período, 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, la opción correcta, de las dos planteadas en el escrito de consulta, para el cálculo de la base imponible y la correspondiente repercusión del Impuesto, es la primera de ambas, en la que la base imponible de los trabajos efectuados mensualmente no comprende el importe de la retención en concepto de

garantía de los mismos que, efectivamente, no se cobra por el consultante. Cuando se produce el devengo del Impuesto, como consecuencia de la entrega final de la obra, la base imponible comprenderá, como señala en el mencionado escrito, los importes retenidos en garantía a lo largo de la duración de la misma que estuvieran pendientes de cobro en dicho momento.”

De acuerdo con lo anterior, y según se deduce del escrito de consulta y de la documentación adjuntada al mismo, la entidad consultante ha incluido en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en la factura correspondiente, el importe de la retención en garantía (5%), cantidad que, posteriormente, descuenta del importe total a pagar.

Puesto que, según se deduce del expediente, se trata de documentos expedidos para documentar certificaciones de obra, que suponen un pago anticipado anterior al devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe de la garantía no debió incluirse en la determinación de la base imponible de dicho pago anticipado, sin perjuicio de su deducción del importe total.

2.- El artículo 89, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) dispone lo siguiente:

“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.”.

Por su parte, el apartado cinco del mismo artículo 89 establece lo siguiente:

“(…) 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 correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.
- 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 tanto, se plantea el caso de que el importe de las cuotas repercutidas por la entidad consultante por ciertas ejecuciones de obra se determinó incorrectamente por haberse repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre las cantidades retenidas a la consultante en garantía por la correcta ejecución de las obras.

Por tanto, se trata de una situación en la que la repercusión del Impuesto efectuada como consecuencia de la realización de determinadas operaciones por parte de la entidad consultante no fue conforme a derecho por lo que, de acuerdo con el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992 anteriormente citado, se deberá proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas e incorrectamente calculadas.

Como indica el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo del Impuesto, esto es, la entidad consultante, podrá optar por instar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos o por regularizar su situación tributaria en su declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año contado desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

En todo caso, la forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa de acuerdo con lo señalado en el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE de 29 de noviembre).

En el supuesto de que se procediera conforme a la citada letra b), la entidad consultante deberá rectificar la repercusión efectuada. En tal caso, deberá 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 contado desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, dicha entidad estará obligada a reintegrar el importe de las cuotas indebidamente repercutidas por la entidad consultante.

La otra alternativa posible, al tratarse de una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, es que la entidad constructora inicie el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

La devolución de ingresos indebidos, regulada en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), se desarrolla en el Reglamento General de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo y de 30 de junio), cuyos artículos 14 a 20 desarrollan el precepto legal anteriormente citado.

3.- Cuando se produce el devengo del Impuesto, como consecuencia de la entrega final de la obra, la base imponible comprenderá los importes retenidos en garantía a lo largo de la duración de la misma que estuvieran pendientes de cobro, siendo en dicho momento cuando se produce la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el supuesto de que el cliente de la entidad consultante no haga efectivos los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por el importe de las retenciones en garantía, podrá resultar aplicable, en su caso, lo dispuesto en el artículo 80, apartado cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según redacción dada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), en vigor, a partir de 28 de diciembre de 2012, que dispone lo siguiente:

“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:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.<sup>a</sup> 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.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.<sup>a</sup> será de seis meses.

2.<sup>a</sup> Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos. Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) 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.<sup>a</sup> anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley,

no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.

C) 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 o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.”

Por su parte, el artículo 80, apartado cinco de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según redacción dada por la mencionada Ley 16/2012, establece lo siguiente:

“Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla. 3.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4.<sup>a</sup> En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, 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 satisfecha.

5.<sup>a</sup> La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro.C) anterior.»

Finalmente, el artículo 24 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 o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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 del documento que rectifique al anteriormente expedido.

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación

del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:

La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o la certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquél.

En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.

En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto.

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

c) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.”.

4.- 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.