

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consulta V0836-07

NUM-CONSULTA V0836-07

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 19/04/2007

NORMATIVA Ley 37/1992, Art. 78; RIRPF RD 1775/2004, Art. 72;

DESCRIPCION-HECHOS

El consultante -escultor- había contratado con el Ayuntamiento de Valladolid la realización de una escultura. Por cumplimiento extemporáneo del contrato, el Ayuntamiento le impuso una penalización por mora de 30.145,15 euros, importe que es descontado del pago.

CUESTION-PLANTEADA

- Aplicación del IVA al importe de la penalización.
- A efectos del IRPF, se pregunta sobre la consideración de la penalización como ingreso y sobre la aplicación de la retención.

CONTESTACION-COMPLETA

Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cláusula penal se encuentra prevista con carácter general en el Código Civil en los artículos 1152 y siguientes. Según la interpretación realizada por el Tribunal Supremo de estos preceptos, tres son las categorías que existen de las penalidades impuestas por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso o tardío de las obligaciones contractuales. A saber:

- a) La que tiene una función liquidatoria, porque su finalidad es determinar con carácter anticipado la indemnización por los daños que ocasione el incumplimiento total o parcial o la mora del obligado a satisfacer una obligación.
- b) Distinta de la anterior, la denominada pena conmutativa es una sanción de carácter civil que puede ser compatible, o no, con la liquidatoria.

c) Finalmente, se encuentra la cláusula que permite al obligado eximirse de la obligación contractual asumida inicialmente mediante la satisfacción de la penalidad prevista, en este caso, como una facultad del deudor.

En el supuesto planteado, nos encontramos en la presencia de un contrato administrativo por lo que deberá aplicarse, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobada mediante Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio (BOE del día 21) y supletoriamente la regulación establecida en el Código Civil.

Del artículo últimamente citado procede señalar aquí lo establecido en sus tres primeros apartados, donde se dispone lo siguiente:

“1. El contratista está obligado a cumplir el contrato dentro del plazo total fijado para la realización del mismo, así como de los plazos parciales señalados para su ejecución sucesiva.

2. La constitución en mora del contratista no precisará intimación previa por parte de la Administración.

3. Cuando el contratista, por causas imputables al mismo, hubiere incurrido en demora respecto al cumplimiento del plazo total, la Administración podrá optar indistintamente por la resolución del contrato o por la imposición de las penalidades (...)” (circunstancia esta última, que ha concurrido en el presente caso).

La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1988 señala respecto a la naturaleza de una penalidad por mora del contratista que ésta no tiene carácter sancionador sino que responde a una concepción civil, rechazando que tenga la naturaleza de sanción administrativa a la que sea aplicable el régimen público sancionador.

De todo lo expuesto anteriormente se extrae la conclusión de que esta pena es en el ámbito del derecho administrativo una pena conmutativa que, salvo estipulación o precepto en contrario, es incompatible con la indemnización por mora y cuya causa se encuentra en el retraso por parte del obligado al cumplimiento de lo pactado con la Administración.

A efectos del IVA la cuestión planteada por el consultante es si esta penalidad debe reducir la base imponible de la entrega de bienes que se había comprometido a realizar o, por el contrario, debe considerarse independiente la obligación de satisfacer la contraprestación asumida por el Ayuntamiento del derecho que le asiste a exigir el pago de la pena por mora.

En este sentido, como la obligación de pago por parte del Ayuntamiento y su derecho a exigir la penalidad por mora tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación, debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29) que define la base imponible de este impuesto como el importe total de la contraprestación.

La razón de calcularla de este modo se encuentra en que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta dependía de si el consultante obligado a la entrega de un bien la realizaba en el plazo

pactado o, por el contrario, fuera de éste. En este segundo caso, la contraprestación que se va a obtener por la operación realizada resulta efectivamente minorada, por lo que la base imponible Impuesto sobre el Valor Añadido ha de minorarse en la misma medida.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que respecta a este impuesto, la aplicación del criterio expuesto en el apartado referente al IVA (considerar como contraprestación aquella que resulte de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes) nos lleva a calificar como rendimiento íntegro de la actividad económica (profesional en este caso) el mismo importe que el tenido en cuenta a efectos del IVA, es decir: la contraprestación pactada minorada por la penalización por mora.

En lo que se refiere a la retención aplicable, la normativa vigente en el momento de efectuarse el pago (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, BOE del día 9) establecía en su artículo 72.1 lo siguiente:

“El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 90 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva”.

Conforme con todo lo anterior, la retención sobre estos rendimientos de actividades profesionales solamente debería haberse practicado sobre el importe satisfecho.

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.