

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consulta V2140-09

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 24/09/2009

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 79, 164

DESCRIPCION-HECHOS

La entidad consultante presta a otras entidades una serie de servicios de telecomunicaciones en cuyos contratos reguladores se establecen ciertas penalizaciones asociadas a posibles incumplimientos.

CUESTION-PLANTEADA

Tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de este tipo de penalizaciones.

CONTESTACION-COMPLETA

1.- Según se desprende del escrito de consulta, la entidad consultante presta, entre otros, los siguientes servicios mayoristas de telecomunicaciones:

Servicio de interconexión de referencia (OIR).

Se trata fundamentalmente de servicios de generación, tránsito y terminación de llamadas de red fija.

Servicio de acceso desagregado y acceso indirecto al bucle (OBA).

Se trata fundamentalmente de servicios de acceso a los bucles y sub-bucles metálicos para la prestación de servicios de banda ancha y vocales y de acceso mayorista de banda ancha.

Servicio de líneas alquiladas (ORLA).

Se trata fundamentalmente de servicios mayoristas de líneas alquiladas terminales prestadas con interfaces tradicionales y prestadas con interfaces Ethernet y FasyEthernet, así como servicios de acceso a líneas alquiladas troncales.

Servicio de acceso mayorista a líneas telefónicas (AMLT).

Se trata fundamentalmente de servicios de acceso mayorista a la línea telefónica así como servicios mayoristas de alquiler de la línea telefónica.

Todas estas Ofertas de referencia, que resultan de las obligaciones de transparencia y no discriminación impuestas a la entidad consultante, contienen acuerdos de nivel de servicio y definen penalizaciones asociadas a los posibles incumplimientos.

Estas penalizaciones se pueden englobar dentro de dos grandes grupos:

1º Penalizaciones por retrasos en la prestación de los diferentes servicios.

2º Penalizaciones por comunicación de averías falsas o inexistentes.

Dichas penalizaciones se han incluido formalmente en las distintas Ofertas equiparándose a las cláusulas penales.

2.- 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 (véase, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 19 diciembre de 1991, recurso número 1485/1990), dentro de las distintas cláusulas penales podemos distinguir aquéllas cuya finalidad es determinar, con carácter anticipado, la indemnización por los daños y perjuicios que ocasione el incumplimiento total o parcial o la mora del obligado en el cumplimiento de una obligación. Es decir, la finalidad de estas cláusulas es evitar la necesidad de demostrar la existencia y cuantía de los daños y perjuicios causados por el deficiente o total incumplimiento de la obligación, siendo sólo necesario probar el retraso o el incumplimiento total o parcial.

En el supuesto de penalidades por retrasos en la prestación de los diferentes servicios a que hace referencia el escrito de consulta, la cláusula penal puede ser considerada como una cláusula penal moratoria, la cual está estipulada exclusivamente para el supuesto del retraso en que incurra el deudor en el cumplimiento de la obligación (véase, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 29 noviembre de 1997, recurso de casación número 2134/1993). De acuerdo con la citada sentencia, “en las obligaciones con cláusula penal, como norma general, la pena estipulada sustituye a la indemnización de daños y al abono de intereses en caso de falta de cumplimiento de la obligación, si otra cosa no se hubiere pactado (artículo 1152 del Código Civil), o sea, que la aplicación de la pena procede cuando el deudor incumple totalmente la obligación. En función de ello, viene establecido el artículo 1154 del mismo Cuerpo Legal, con arreglo al cual el Juez modificará equitativamente la pena cuando la obligación principal hubiera sido en parte o irregularmente cumplida por el deudor, o sea, que dicha facultad moderadora ha de actuar cuando, prevenida la pena para el incumplimiento total de la obligación, el cumplimiento es parcial o irregular. Pero junto a dicha cláusula penal, cuya aplicación presupone el incumplimiento (total o parcial) de la obligación, se halla la llamada cláusula penal moratoria, la cual está estipulada exclusivamente para el supuesto del retraso en que incurra el deudor en el cumplimiento de la obligación. A dicha cláusula moratoria, que no está estipulada para el supuesto de incumplimiento de la obligación, sino sólo y exclusivamente para el caso de retraso en el cumplimiento de la misma, no cabe la posibilidad legal de aplicarle la facultad moderadora del artículo 1154 del Código Civil, ya que ésta se halla instituida solamente para el supuesto de cumplimiento parcial o

irregular de la obligación (en comparación con el incumplimiento total para el que pudo ser estipulada la respectiva cláusula penal), pero ello no puede ocurrir nunca en el caso de la cláusula estrictamente moratoria, la cual ha de desenvolver ineludiblemente su eficacia sancionadora (por así haberlo estipulado libremente las partes) por el mero y único hecho del retraso en el cumplimiento de la obligación, cuyo mero retraso, por sí solo, es totalmente inconciliable con los conceptos de cumplimiento parcial o irregular, únicos para los que se halla instituida la facultad moderadora del repetido artículo 1154, ya que durante el tiempo de duración de la mora el incumplimiento fue total. (...)"

Por otro lado, en el supuesto de penalidades por comunicación de averías falsas o inexistentes a que hace referencia el escrito de consulta, la cláusula penal parece que puede ser considerada como una cláusula penal sustitutiva o liquidatoria, establecida para el caso en que la parte contratante incumpla su obligación de comunicar averías realmente existentes.

3.- En el supuesto de penalidades por retrasos en la prestación de los diferentes servicios, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, esta penalidad debe reducir la base imponible de la prestación que se había comprometido a realizar el consultante al destinatario del servicio correspondiente, ya que no puede considerarse de modo independiente de la obligación de satisfacer la contraprestación asumida por este último.

En efecto, es doctrina asentada de este Centro directivo considerar que, como la obligación de pago asumida por el destinatario del servicio prestado por la entidad consultante 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 prestación de servicios correspondiente, 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 que define la base imponible de este Impuesto como el importe total de la contraprestación, ya que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta depende, en este caso, de si el consultante realiza en el plazo pactado los diferentes servicios a los que se ha comprometido o, por el contrario, fuera de éste.

En este mismo sentido la Resolución de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones sobre la modificación de las ofertas mayoristas en relación con el sistema de penalizaciones y de garantías de pago, de 2 de julio de 2009, establece lo siguiente:

"La existencia de las Ofertas de referencia proporciona al resto de operadores un puerto seguro necesario, esto es, un conjunto de mínimos, para el suministro de servicios regulados, en condiciones concretas de suministro, para evitar una negativa de suministro o dilaciones indebidas en el mismo, del que forma parte esencial, el mecanismo de las penalizaciones.

Consecuentemente, el contenido de esas ofertas estandarizadas, en todos sus aspectos, y su efectiva aplicación, se constituyen en instrumento esencial para el correcto desenvolvimiento de la competencia. Es decir, no es bastante con que el operador obligado a prestar servicios efectivamente los provea, sino que es

necesario que lo haga con unas determinadas condiciones técnicas, económicas y de calidad, sin las cuales no podrá entenderse que se ha concedido efectivamente el acceso que, por mandato regulatoria, debe ofrecer el operador dominante.

(..)

Por ello las penalizaciones, encaminadas a incentivar el cumplimiento en plazo y con la calidad necesaria, forman parte indisociable del servicio mismo y, por tanto, se integran como contenido mínimo y obligatorio de las Ofertas que XXXXX, de forma obligada, ofrece al sector.

(...)"

De igual forma, se establece en dicha Resolución, al tratar sobre las normas aplicables a la liquidación general de estas penalizaciones, lo siguiente:

"En cualquier caso, la liquidación de las penalizaciones se ha de basar en datos verificables y constatables para el cómputo del tiempo de retraso incurrido, como pueden ser la información extraída del SGO, por lo que dicha liquidación se debe presentar con el desglose suficiente para identificar claramente el servicio afectado (número administrativo de la solicitud, central a la que corresponde el servicio afectado, etc.) y debe incluir las penalizaciones asociadas a servicios entregados en el ciclo de facturación correspondiente [...]"

De todo lo anterior, como previamente se indicaba, se deduce que cada una de las penalidades por mora a que se refiere el escrito de consulta, tiene su origen en una misma relación contractual y una única operación.

Respecto a las penalidades por comunicación de averías falsas o inexistentes a que hace referencia el escrito de consulta, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estas penalidades deben considerarse como la contraprestación de una prestación de servicios sujeta a Impuesto, ya que en estos casos se produce un acto de consumo.

4.- Sobre la obligación de facturación el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se terminen reglamentariamente, a: "expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente".

El artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (Boletín oficial de 29), regula los supuestos en que existe la obligación de expedir factura.

En concreto, el artículo 2.1 del citado Reglamento dispone lo siguiente:

"1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas

de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

También deberá expedirse factura y copia de ésta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.”

Por su parte, el apartado 2, letra a) de dicho precepto establece que deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones: “a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”

De acuerdo con lo anterior, será la propia entidad consultante, prestadora de los referidos servicios y, por tanto, sujeto pasivo del Impuesto, la que deba expedir la correspondiente factura.

5.- Respecto a la posibilidad a que hace referencia el escrito de consulta de que sean los propios titulares del derecho a exigir el pago de la penalidad por mora, es decir, los destinatarios de los servicios prestados por la entidad consultante, los que expidan factura por tales indemnizaciones, este Centro directivo le informa que, de acuerdo con el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

De acuerdo con los apartados 2 y 3 de este mismo artículo, “de la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración”, siendo obligaciones tributarias formales “las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley”.

Por su parte, el citado artículo 29 de la Ley General Tributaria, establece, en extracto, lo siguiente:

“1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: