A solid green right-angled triangle pointing downwards and to the right, positioned to the left of the main title.

Consulta Vinculante V1401-22, de 15 de junio de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

ÁREA FISCAL Y LEGAL

Septiembre de 2022

Consulta Vinculante V1401-22, de 15 de junio de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo.

La consultante, Sociedad A, es una entidad que se dedica a la construcción y fue contratada para la realización de unas obras por la Sociedad B, aplicándose en dicha operación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, tras un procedimiento de comprobación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria considera improcedente la aplicación de la inversión del sujeto pasivo. La sociedad A decide rectificar las facturas.

Cuestión

Posibilidad de rectificar las citadas facturas y de que la Sociedad B tenga derecho a deducir las nuevas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas por la Sociedad A.

Contestación

1.- 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), establece que "estarán 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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."

En consecuencia, la consultante y la otra entidad al que se refieren los hechos, tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y

prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, de conformidad con el artículo 88 de la Ley 37/1992:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...).".

Por su parte, el artículo 89 del mismo texto legal dispone, respecto de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de estas 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.

Tres. No obstante, lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

(...)

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

(...).".

Adicionalmente, y respecto del plazo de 4 años en el que deben rectificarse las cuotas impositivas repercutidas, en la contestación vinculante de 12 de marzo del 2012, número V0541-12, se estableció la doctrina de este Centro directivo según la cual en el cómputo de dicho plazo no se tendrá en cuenta el período de tiempo transcurrido desde el inicio de las actuaciones de comprobación hasta la firmeza del acto administrativo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo.

3.- Aplicando todo lo anterior al supuesto planteado en el escrito de consulta, debe señalarse, en primer lugar, que para la procedencia de la repercusión de dichas cuotas mediante factura rectificativa se

requiere que el consultante hubiera expedido una factura que documentara originalmente las operaciones en cuestión, tal y como parece haber ocurrido en el supuesto de la presente consulta.

En segundo lugar, resulta necesario que tal rectificación de cuotas impositivas se efectúe por el consultante en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas -en concreto, desde el conocimiento de la firmeza del acto administrativo por el que se regulariza su situación tributaria- siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación.

En dicho plazo de 4 años no deberá computarse, tal y como se ha adelantado anteriormente, el período de tiempo en el que las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria se desarrollan y hasta la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo mediante acto administrativo firme.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que, en la medida en que la rectificación de las cuotas impositivas deriva de una actuación de la Administración Tributaria, será necesario que ésta no haya acreditado, en el curso de sus actuaciones, que el consultante participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude, tal y como exige el artículo 89.Tres, número 2º, de la Ley del Impuesto.

En este sentido, según dispone el escrito de consulta y en la medida en que la regularización de las cuotas del Impuesto deriva de una incorrecta aplicación de un supuesto de inversión del sujeto pasivo, parece deducirse que el consultante no participaba en un fraude.

4.- Por otra parte, en relación con la rectificación de la factura, el artículo 24, apartado 1 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 en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

(...).".

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en el que se regulan las 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 ó 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 hubieran 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. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumpliesen los requisitos establecidos en el artículo 7.1."


5.- Por último, en relación con la posibilidad de que la Sociedad B ejercite el derecho a la deducción de las nuevas cuotas del Impuesto soportadas que le han sido repercutidas por la Sociedad A, debe señalarse que dicha posibilidad seguirá el régimen general de deducciones, es decir, la Sociedad B podrá deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la operación de obra objeto de consulta que haya soportado por repercusión siempre que se cumplan las condiciones y requisitos previstos en Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

6.- 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.

PKF Attest

Área Fiscal y Legal

 comunicacion@pkf-attest.es

 944 24 30 24 | 915 56 11 99