
Numero Resolucion :V3720-2015

Marginal:69474141

Fecha :25-11-2015

DESCRIPCION :

Resolución de una permuta de terreno por edificación futura.

CUESTION:

Tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACION :

1.- El artículo 80, apartado dos, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), prevé que la base imponible del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo deba modificarse cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos del comercio, quede sin efecto total o parcialmente la operación gravada o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

De este precepto se deriva que en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, sino que constituye un supuesto de rectificación de la tributación por dicho Impuesto de la operación inicialmente realizada.

2.-El artículo 89, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 de este mismo artículo dispone que “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 procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo 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.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.”.

No obstante, es criterio de este Centro Directivo y así se ha hecho constar, en la contestación vinculante de 15 de julio de 2010, número V1622-10, que, en los supuestos de resolución de permutas de un terreno por edificación futura, como ocurre en el presente supuesto, no se produce ingreso indebido alguno por parte del sujeto pasivo con ocasión de la repercusión inicial, dado que dicha repercusión que ahora se quiere rectificar se entiende que se efectuó originalmente conforme a Derecho.

Por consiguiente, considerando que en el supuesto analizado no ha habido ingreso indebido alguno, será el consultante y la empresa contraparte quienes deberán rectificar, a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de la transmisión de la finca y del pago anticipado recibido, respectivamente, regularizando 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.

Asimismo, estarán obligados a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a quien las soportó.

3.- El artículo 89, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), en vigor desde 1 de enero de 2013, dispone, en extracto, 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.

(...)

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 queden 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.

(...).”.

De acuerdo con lo expuesto, en el caso de que una operación quede sin efectos, como sucede en el supuesto objeto de consulta en el que se desiste unilateralmente de un contrato de permuta de una parcela a cambio de unas construcciones futuras, se deberá modificar la base imponible y las cuotas impositivas repercutidas, mediante la expedición de una factura rectificativa que reúna los datos y requisitos regulados en el citado artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

4.- En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto a que se refiere el escrito de consulta, en el que como consecuencia del desistimiento unilateral de un contrato de permuta, se va a devolver a sus propietarios iniciales la finca que éstos entregaron en virtud del citado contrato, debe entenderse que tal entrega no constituye entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto, sino un supuesto de resolución total o parcial de la entrega de bienes (terrenos) que en su día realizó tanto si dicha entrega estuvo sujeta a dicho Impuesto como si no (como es el caso).

Sin embargo, no es menos cierto que el bien que se reintegra puede no ser exactamente el mismo bien que adquirió, puesto que puede haber sufrido mejoras. Por tanto, si se han realizado una serie de trabajos, que eran inexistentes en el momento de la permuta pero que, con ocasión de la resolución del contrato, van a ser disfrutados por los propietarios originales de la finca, se considerará la existencia de una operación sujeta al Impuesto según lo dispuesto en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992.

Esto implicaría que, con motivo de la resolución del contrato, se debería, en su caso, repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido en la parte que corresponda a los gastos de la urbanización del terreno de los que se benefician los propietarios originales.

No obstante lo anterior, el escrito del consultante no contiene información respecto a este último extremo, a efectos de lo establecido en el párrafo anterior.

5.- 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.