

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC089466

DGT: 05-07-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1643/2024

**SUMARIO:**

**IVA. Devengo. Prestaciones de servicios. Arrendamientos, suministros y operaciones de tracto sucesivo o continuado, en general.** Una entidad mercantil ha suscrito un contrato de adhesión con un fabricante de bebidas en virtud del cual se compromete a la adquisición de un determinado volumen de bebidas y a la promoción de la marca del proveedor. La contraprestación de este compromiso de compra y promoción asumido por la mercantil será el mismo importe monetario que el importe pendiente de amortizar de un préstamo bancario que la entidad solicitó, relacionado con dicho contrato, y que será satisfecho directamente por el proveedor según vayan realizándose la adquisición de productos por parte de la entidad mercantil. De esta forma, la contraprestación pactada por los compromisos asumidos por la entidad será retenida por el fabricante de bebidas que procederá a la amortización del préstamo en nombre de la entidad con dicho importe. El servicio de promoción se realizará por parte de la mercantil mediante el uso de material comercial y publicitario entregado por el proveedor de bebidas.

Por otra parte, la entidad mercantil autorizó al fabricante para la emisión de sus facturas relativas al referido compromiso de compra y promoción de productos. A estos efectos, la fabricante de bebidas ha emitido la factura en nombre de la entidad con devengo del IVA correspondiente a toda la duración del servicio de compromiso de compra y promoción, en el momento de la formalización del contrato.

De acuerdo con lo expuesto y según parece inferirse de la información aportada, los servicios que va a prestar la entidad, consistentes en la promoción de los productos del fabricante de bebidas en su establecimiento mediante el uso continuado de material publicitario suministrado por éste tendrían la consideración de operación de tracto sucesivo.

Por el contrario, respecto del servicio consistente en la adquisición de un compromiso de compra de productos del proveedor de bebidas, con un volumen mínimo fijado por las partes, parece inferirse que el mismo no cumpliría las condiciones exigidas para ser calificado como una operación de tracto sucesivo, sino que sería una operación de tracto único, sin perjuicio de que se vaya a ejercitar a lo largo de un periodo de tiempo.

En estas circunstancias, el devengo de ambas prestaciones de servicios se producirá de forma independiente siguiendo las reglas previstas en el art. 75.Uno.2º y 75.Uno.7º de la Ley del Impuesto aplicable a cada una de ellas, sin perjuicio, en su caso, de la aplicación del art. 75.Dos si existiesen pagos anticipados.

Por último, en la medida en que, según se pone de manifiesto, las partes han acordado un precio único para ambas prestaciones de servicios y siendo las mismas independientes y de distinta naturaleza, debe estarse a lo dispuesto por el art. 79.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 75, 78, 88 y 89.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 5.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 226, 227, 232, 235 y 248.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una entidad mercantil que ha suscrito un contrato de adhesión con un fabricante de bebidas en virtud del cual se compromete a la adquisición de un determinado volumen de bebidas y a la promoción de la marca del proveedor. La contraprestación de este compromiso de compra y promoción asumido por la consultante será el mismo importe monetario que el importe pendiente de amortizar de un préstamo bancario que la consultante solicitó, relacionado con dicho contrato, y que será satisfecho directamente por el proveedor según vayan realizándose la adquisición de productos por parte de la consultante. De esta forma, la contraprestación pactada por los compromisos asumidos por la consultante, será retenida por el fabricante de bebidas que procederá a la amortización del préstamo en nombre de la consultante con dicho importe. El servicio de promoción se realizará por parte de la consultante mediante el uso de material comercial y publicitario entregado por el proveedor de bebidas.

Por otra parte, la consultante autorizó al fabricante para la emisión de sus facturas relativas al referido compromiso de compra y promoción de productos.

A estos efectos, la fabricante de bebidas ha emitido la factura en nombre de la consultante con devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a toda la duración del servicio de compromiso de compra y promoción, en el momento de la formalización del contrato.

## **Cuestión planteada:**

Devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido del compromiso de compra y promoción de productos asumido por la consultante. En su caso, rectificación de las facturas que se hubiesen expedido incorrectamente.

## **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.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 tiene 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el compromiso de compra y promoción de los productos de la entidad fabricante de bebidas por parte de la consultante, debe señalarse que el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que «se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.».

En su apartado Dos, ordinal 5º, se especifica que, en particular, «se considerarán prestaciones de servicios:

5.º Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.».

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma suscribió un acuerdo de adhesión con un fabricante de bebidas en virtud del cual se comprometía a la adquisición de sus productos durante el tiempo de duración del contrato (cuarenta y ocho meses), así como a la promoción de los mismos, percibiendo a cambio una contraprestación monetaria equivalente al importe del préstamo bancario solicitado por la consultante.

Por otra parte, el artículo 78, apartado tres, número 2º de la Ley 37/1992 dispone que no se incluirán en la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto:

"2º. Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones."

De acuerdo con la escasa información suministrada y a falta de otros elementos probatorios, las cantidades a que se refiere el escrito de consulta, abonadas por el proveedor al consultante parece que no tendría la consideración de descuento o bonificación correspondiente a las entregas de bebidas que el proveedor entregará al mismo. Al contrario, dichas cantidades parecen constituir la contraprestación de una prestación de servicios efectuada por la entidad consultante a favor de su proveedor consistentes en la obligación que parece asumir de adquirir y efectuar la venta en exclusiva de un determinado porcentaje de las bebidas que le son suministradas por dicho proveedor, así como de un servicio de publicidad y promoción a favor del citado proveedor. Bajo esta hipótesis se contestará la presente consulta.

En consecuencia con lo expuesto, el compromiso de compra y promoción de productos del fabricante asumido por la entidad consultante mediante contraprestación tendrá la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrará sujeto al mismo.

3.- Por otra parte, en relación con el devengo del referido compromiso de compra y promoción de productos objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 75.Uno.2º y 7º de la Ley del Impuesto establece que en las prestaciones de servicios el devengo se producirá:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Cuando los referidos suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de esta Ley, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente."

No obstante, debe señalarse que el artículo 75.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

«Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.»

En cuanto a la delimitación de las operaciones de tracto sucesivo, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), en su resolución de 26 de enero de 2010 (Nº de resolución 2687/2007), en su fundamento de derecho quinto, establece lo siguiente:

«Debemos distinguir, pues, a efectos de devengo entre operaciones de tracto sucesivo y los contratos de resultado de duración prolongada en los que, se van produciendo actuaciones que dan lugar a pagos, pero que no son el objeto del contrato, que contempla la finalización de una obra.

En los contratos de ejecución de obra, cuya prestación es un resultado futuro, la dilación en el tiempo es necesaria para la producción de la obra, en la medida en que la propia prestación define el tiempo de duración, pero su ejecución no es única. Por ello, no es imaginable un contrato de ejecución de obra de duración indefinida, como sí puede ocurrir en las operaciones de tracto sucesivo.

Estas últimas son aquellas que imponen al deudor un comportamiento permanente o actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. El cumplimiento del contrato exige que el prestador realice una serie de actos de ejecución, repetidos e iguales. En el contrato de tracto sucesivo la función económico social del mismo impone una duración sostenida en el tiempo. La dilación en el tiempo, a diferencia de lo que ocurre con un contrato de resultado futuro y de duración prolongada, si bien conveniente para las partes, no es necesaria. Esta puede ser definida por las partes sin que ello afecte a la prestación, y puede ocurrir que se prolongue indefinidamente en el tiempo.

Pues bien, aplicar las reglas de devengo previstas en la Ley 37/1992 para las operaciones de tracto sucesivo, a todas las operaciones que se prolonguen en el tiempo y den lugar a pagos parciales, equivale a ignorar la diferencia entre las distintas operaciones y obligaciones en el sentido apuntado.”. En el mismo sentido la resolución del TEAC de la misma fecha (Nº de resolución 2611/2007).

Asimismo, el TEAC en su resolución, de fecha 23 de marzo de 2010 ((Nº de resolución 5554/2008), en su fundamento jurídico octavo, tiene declarado lo siguiente:

«La respuesta debe ser negativa. La diferencia entre las obligaciones transitorias y de tracto sucesivo estriba en que en las primeras la prestación ha de ser realizada en virtud de un acto aislado o de varios actos aislados, y que se extinguen tan pronto como dichos actos han sido cumplidos.

Por el contrario, son obligaciones de tracto sucesivo aquéllas que imponen al deudor actos de ejecución reiterada durante cierto tiempo. Son características de estos contratos:

- a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí, lo que los diferencia de las obligaciones múltiples (o compuestas) conjuntivas.
- b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

Lo que distingue a las obligaciones de tracto único de las de tracto sucesivo no es, pues, la duración del contrato, o que la prestación deba ser cumplida en virtud de uno o varios actos, sino que dichos actos son iguales y repetidos en el tiempo.

Así, un contrato de ejecución de obra es un contrato prolongado en el tiempo, y la prestación entraña una serie de actos de ejecución, pero no se trata de obligaciones de tracto sucesivo consistentes en la repetición en el tiempo de actos idénticos.”.

De acuerdo con todo lo anterior, pueden definirse, con carácter general, las operaciones de tracto sucesivo como aquellas que implican una serie de entregas de bienes o prestaciones de servicios periódicas o continuadas, que tienen una duración sostenida en el tiempo. Dentro de este tipo de operaciones, se incluyen aquellas en las que el proveedor se obliga a entregar una pluralidad de bienes, o a prestar una serie de servicios, de forma sucesiva y por precio unitario, sin que la cuantía total se defina con exactitud, por estar subordinadas, las entregas o las prestaciones, a las necesidades que el cliente presente en cada momento.

En contraposición a las operaciones de tracto sucesivo se encuentran aquellas de ejecución instantánea en las que las obligaciones asumidas por las partes se cumplen de forma inmediata o en un sólo acto quedando, en consecuencia, extinguida la relación con la realización de la entrega o prestación prevista, sin que exista periodicidad ni continuidad en el tiempo. También se incluyen entre las de tracto único, las ejecuciones de obra, que son contratos de resultado de ejecución de duración prolongada, en los que la dilación en el tiempo es condición necesaria para la producción de la obra.

De acuerdo con lo expuesto y según parece inferirse de la información aportada, los servicios que va a prestar la sociedad consultante consistentes en la promoción de los productos del fabricante de bebidas en su establecimiento mediante el uso continuado de material publicitario suministrado por éste tendrían la consideración de operación de tracto sucesivo.

Por el contrario, respecto del servicio consistente en la adquisición de un compromiso de compra de productos del proveedor de bebidas, con un volumen mínimo fijado por las partes, parece inferirse que el mismo no cumpliría las condiciones exigidas para ser calificado como una operación de tracto sucesivo, sino que sería una operación de tracto único, sin perjuicio de que se vaya a ejercitar a lo largo de un periodo de tiempo.

En estas circunstancias, resulta conveniente señalar que es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-

308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Con base en lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que las dos prestaciones de servicios que la entidad consultante va a prestar a su cliente proveedor de bebidas, a saber, el compromiso de compra de bebidas y la promoción de sus productos, constituyen para el destinatario, en cada caso, un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberán tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente.

En consecuencia con lo anterior, el devengo de ambas prestaciones de servicios se producirá de forma independiente siguiendo las reglas previstas en el artículo 75.Uno.2º y 75.Uno.7º de la Ley del Impuesto, transcritos anteriormente, aplicable a cada una de ellas, sin perjuicio, en su caso, de la aplicación del artículo 75.Dos si existiesen pagos anticipados.

4.- Por otra parte, en la medida en que, según se pone de manifiesto en la información aportada, las partes han acordado un precio único para ambas prestaciones de servicios y siendo las mismas independientes y de distinta naturaleza, debe señalarse que el artículo 79.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente en relación con la base imponible del Impuesto:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto.”

5.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, respecto de estas prestaciones de servicios realizadas por la misma, las facturas son emitidas por la entidad destinataria de los servicios (la entidad proveedora de las bebidas) al amparo de lo dispuesto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE 1 de diciembre).

En el ejercicio de esta autorización, la entidad consultante manifiesta que la destinataria de los servicios ha expedido las referidas facturas por los servicios de compromiso de compra y promoción de sus productos de manera conjunta antes de que se hubiera producido el devengo real del Impuesto.

De la información aportada no puede determinarse si se ha producido realmente esta circunstancia, siendo, en todo caso, una circunstancia de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse.

En el supuesto de que, efectivamente, la entidad destinataria hubiese expedido erróneamente facturas con carácter previo al devengo real de las operaciones consultadas, según lo expuesto en el apartado 3 anterior de esta contestación, debe señalarse que el artículo 89 de la Ley 37/1992 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.

(...)



Cinco. (...)

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.

(...).”.

Por otra parte, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) ha establecido los criterios que determinan la naturaleza de las devoluciones tributarias y el distinto tratamiento de los ingresos indebidos y de las devoluciones por modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma, el TEAC, por todas, en su Resolución de fecha 17 de marzo de 2016 (REC. 03868/2013), ante un supuesto de resolución de una compraventa, estableció lo siguiente:

«Tras sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirma la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicita la rectificación de la autoliquidación y la Administración la deniega por considerar que ha prescrito el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos (4 años desde la fecha límite de la autoliquidación).

No puede ser así en cuanto el derecho a la rectificación surge con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible, sin que pueda considerarse que el plazo de rectificación en los casos del artículo surja desde el momento del devengo inicial de la operación que posteriormente se modifica. La minoración de las cuotas repercutidas no da lugar a un ingreso indebido (no tiene esa consideración) cuando procede de una modificación sobrevenida de la base imponible (resolución de contrato en este caso).

La devolución procedente es la derivada de la normativa del tributo, no de un ingreso indebido.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

“(…)

Para el examen del artículo 89, vamos a centrarnos únicamente en los supuestos de rectificación originados por la concurrencia de algunos de los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, que por su naturaleza y características son distintos a los demás casos que pueden darse para rectificar el IVA repercutido, como puede ser por errores.

En estos casos no se ha producido ningún error, sino que el IVA repercutido se determinó correctamente en el momento de efectuarse la operación, y por circunstancias sobrevenidas es necesario modificar posteriormente la repercusión efectuada.

Como hemos dicho anteriormente, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo puede optar bien por iniciar ante la Administración tributaria un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (letra a); o bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debe 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; estando obligado el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso (letra b).

Es este último apartado cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis; porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

(…)

Asimismo este TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente si bien, conforme dispone el apartado c) del artículo 14 del RGRVA, el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación que ha soportado la repercusión, cuando concurren los requisitos establecidos en dicho apartado. Así es cuando se ha

repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

(...)

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992, y 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, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...)

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

(...)

Pues bien, en nuestro caso, las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa, la cual se declaró resuelta posteriormente en vía judicial. Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa en el ejercicio 2001 fue debida, y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del 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 rectificación.

(...))».

Por tanto, no se habrá producido un ingreso indebido cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo de la operación.

No obstante, en el supuesto objeto de consulta, si la factura se emitió y se ingresó la cuota correspondiente anticipadamente a su devengo por error, parece deducirse que el ingreso de dicha cuota del Impuesto se habría producido de manera indebida y para su rectificación se podrá acudir a cualquiera de las dos vías previstas en el artículo 89.Cinco de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente.

**6.-** En relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

«Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico administrativa.».

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

**7.-** 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.