

NUM-CONSULTA: V1792-15

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 08/06/2015

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 4, 75- dos, 78, 80 dos y seis, 89

DESCRIPCION-HECHOS: Mediante sentencia de mayo de 2010 se reconoce al consultante una indemnización por clientela derivada de la extinción unilateral de un contrato de agencia, extinción producida en 2007.

CUESTION-PLANTEADA: Devengo del IVA.

CONTESTACION-COMPLETA:

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), dispone 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

2.- Por su parte, el artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992 establece que no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado segundo de dicho precepto que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés

general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto. Es decir, habrá que analizar si el importe recibido por la entidad consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

En relación con la "indemnización por clientela" a que se refiere el escrito de consulta, el artículo 28.1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia, señala que cuando se extinga el referido contrato, sea por tiempo determinado o indefinido, el agente que hubiese aportado nuevos clientes al empresario o incrementado sensiblemente las operaciones con la clientela preexistente, tendrá derecho a una indemnización si su actividad anterior puede continuar produciendo ventajas sustanciales al empresario y resulta equitativamente procedente por la existencia de pactos de limitación de competencia, por las comisiones que pierda o por las demás circunstancias que concurran.

Teniendo en cuenta asimismo lo dispuesto por el artículo 1 de la misma Ley 12/1992, según el cual por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones, se deduce que la referida indemnización por clientela se satisface en contraprestación por los servicios prestados por el agente que suponen beneficios para el empresario una vez concluido el citado contrato de agencia.

En estos términos, la "indemnización por clientela" que se regula en el artículo 28.1 de la Ley 12/1992 tiene la naturaleza de una contraprestación o compensación por prestaciones de servicios, y por tanto deberá formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes mencionada, tal como se ha manifestado previamente este Centro Directivo en contestación a consultas tributarias vinculantes, entre otras, la consulta número V2427-10 ó la número V2428-10, ambas de 11 de noviembre, considera que en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta la sociedad consultante está adquiriendo de la entidad demandante determinados servicios en provecho propio de los cuales puede considerarse consumidora, es decir, existe un acto de consumo por parte de la consultante que satisface el importe acordado a la demandante, por lo que esta última habrá de repercutir el Impuesto devengado correspondiente sobre la base de la total contraprestación pactada.

De acuerdo con lo expuesto, dicho importe forma parte de la base imponible de una operación sujeta a dicho Impuesto, debiéndose repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.

3.- El artículo 75, apartado uno, número 2º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que se devengará el Impuesto en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

Los servicios prestados por el consultante en el ejercicio 2007 determinan el devengo del Impuesto en dicho ejercicio sin perjuicio de que el importe de la contraprestación del servicio, por ser objeto de litigio ante los Tribunales no pueda determinarse hasta un momento posterior.

Según establece el apartado Seis del artículo 80 de la Ley 37/1992, si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del Impuesto, éste deberá fijarse provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando resulte conocido.

4.- El artículo 88, apartado uno, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél 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.

El artículo 88, apartados dos y tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecen lo siguiente:

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

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

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

Finalmente, el artículo 88, apartado cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido preceptúa que se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

De acuerdo con lo expuesto, con independencia de que existiera una controversia entre el prestador del servicio y el consultante en cuanto a la operación y esta derivara en la interposición de una reclamación judicial por el prestador, este último, efectuada la operación objeto de consulta, estaba obligado a expedir la correspondiente factura en la fecha de devengo de la misma, conforme establece el artículo 88 de la Ley 37/1992.

Transcurrido más de un año desde la operación, el prestador del servicio ha perdido el derecho a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido conforme establece el artículo 88, apartado cuatro de dicha Ley, Asimismo, debe señalarse que, devengado el Impuesto sobre el Valor Añadido, en dicho momento nació la obligación de declaración e ingreso de la cuota por dicho Impuesto, aun cuando el sujeto pasivo no hubiera expedido la correspondiente factura.

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.