

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/2697/2009 de 07/06/2011

Unidad resolutoria: Vocalía 5ª

IVA. Devengo. Pagos anticipados. Artículo 75.dos Ley 37/1992. Momento del devengo en los pagos anticipados con cheque. Base imponible en el caso de cantidades retenidas por el destinatario de la operación en garantía de la misma.

En relación con el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas, en un caso de pago de las certificaciones de obra por medio de cheques, en los que se descontaba un porcentaje del precio como garantía, el TEAC declara:

Cuando los pagos anticipados se efectúen a través de cheque (documento pagadero a la vista) el devengo tiene lugar cuando se cobra el cheque, y no cuando se expide. Debe atenderse a la realidad del cobro efectivo y anticipado.

La regla anterior impide que se incluyan en la base imponible del IVA aquellas cantidades que no van a ser objeto de abono o cobro, como ocurre con las retenciones efectuadas por el destinatario de la operación que se reserva como garantía del cumplimiento de las obligaciones del proveedor del bien o del prestador del servicio.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO: En relación con la primera cuestión, nos encontramos ante una factura cuyo origen se encuentra en una certificación de obra por importe de 868.061,47 euros pagada mediante un cheque emitido en fecha 31 de diciembre de 2005. Uno de los requisitos para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas es el nacimiento del derecho a deducir. Así, el artículo 98.Uno de la Ley del IVA establece que *“el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes”...*

Si no se produce el devengo del impuesto no nace el derecho a deducir, por lo que en primer lugar habrá que determinar cuándo se produce el devengo en la operación que nos plantea el presente caso.

El artículo 10 de La Sexta Directiva comunitaria 77/388/CEE... establece a estos efectos que:.... *en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas...*

La trasposición a nuestro Ordenamiento interno se tradujo en el artículo 75 de la Ley del IVA....

Parece claro que el momento determinante del devengo va a ser la puesta a disposición del bien objeto de entrega, siempre que no existan pagos anticipados, puesto que en caso de que éstos se produzcan, de acuerdo con el apartado Dos nos encontraremos ante un devengo anticipado del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos ante una certificación de obra, que se paga mediante cheque bancario. Las certificaciones de obra son documentos que emiten periódicamente los directores de obra y que generalmente describen el grado de avance de las ejecuciones de obra. Normalmente se transforman en facturas que constituyen pagos anticipados a la entrega de la obra....

En las ejecuciones de obra en las que se emiten periódicamente certificaciones de obra ejecutada y previas a la recepción de la obra, bien mensualmente o semanalmente, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos para determinar la recepción de la obra y en consecuencia el devengo del Impuesto:

- Las cláusulas del contrato para determinar si la expedición de las certificaciones de obra es seguida de la recepción, aunque sea parcial, de la obra terminada, produciéndose en ese momento la puesta a disposición del bien.
- Analizar si existen actas de recepción parcial de la obra.
- Si existen unidades de obra independientes, por ejemplo una obra con 3 fases de viviendas.
- Si de las condiciones contractuales se determina la transmisión del riesgo al promotor.
- Si analizados estos aspectos no se puede afirmar que la expedición de una certificación de obra va acompañada de una recepción parcial de la misma, no se puede entender producido el devengo del IVA, por el mero hecho de expedir una certificación de obra. Es más, la emisión de una certificación de obra aceptada por el promotor de la obra, no determina por sí misma la entrega del bien o prestación de servicios en que consiste el hecho imponible, salvo que, como hemos dicho anteriormente, de los antecedentes analizados se pueda deducir que se produce al mismo tiempo una recepción de la obra ejecutada por el promotor.

En el presente caso, de la documentación que obra en el expediente, podemos afirmar que la emisión de la certificación de obra no va acompañada de recepción parcial de la misma, por lo que en virtud de lo dispuesto anteriormente no se produce el devengo del impuesto.

No obstante, como hemos señalado anteriormente, y en virtud del artículo 75.Dos de la Ley del IVA, siempre se producirá el devengo del impuesto, aunque no se produzca la recepción de la obra, cuando se produjeran pagos anticipados a la realización del hecho imponible (la entrega de bienes), por el importe correspondiente a dichos pagos anticipados. El impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Para abonar el importe de la certificación de obra la entidad utiliza como medio de pago un cheque nominativo. Habrá que determinar por tanto los efectos jurídicos de éste.....

La entrega del cheque... no libera jurídicamente al deudor ni, consecuentemente extingue su débito, sino que esto sucederá en el momento en que el título se presente al cobro y sea pagado por el librado....

El hecho de que el pago sea efectivo, es requisito que exige el artículo 75.Dos de la Ley del IVA a efectos de determinar el devengo del impuesto en operaciones que originan pagos anticipados. En nuestro caso, el interesado para justificar el pago de la certificación y, por tanto, el derecho a la deducción, aporta cheque de fecha 31 de diciembre de 2005, en el que consta "recibí" de 28 de diciembre. No obstante, no prueba cuando se ha hecho efectivo el pago, y dado que es pagadero en un plazo de 15 días desde la fecha de emisión, no hay certeza de que el devengo se haya producido en esa fecha y por lo tanto, de no acreditarse, no habrá nacido el derecho a deducir las cuotas soportadas....

TERCERO: La segunda cuestión que se plantea es la tributación de las cantidades retenidas como garantía de la obra realizada.

La retención por garantía es habitual en la facturación de empresas que realizan certificaciones o facturaciones a cuenta de los trabajos realizados parciales hasta la finalización del proyecto en sí.

Consiste en reservar un importe que se va a descontar del pago total de esa factura, hasta que no se finalice el trabajo o la obra en este caso, en concepto de garantía y que funciona como aval para que el funcionamiento de la obra sea el correcto.

En primer lugar, es conveniente destacar que en este caso las retenciones se han practicado en facturas basadas en certificaciones de obra. Como hemos explicado anteriormente, en el supuesto examinado las certificaciones de obra no implican entrega parcial de la misma. Por lo tanto, la mera expedición de las certificaciones no determina por sí misma el devengo del impuesto. Su expedición no se puede calificar como entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición, de acuerdo con lo establecido en la Ley de IVA. Al no producirse la entrega del bien, no procederá la repercusión del Impuesto a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, ni tampoco la expedición de factura....

En el caso que nos ocupa, como no se ha realizado la operación (que es la puesta a disposición del bien del dueño de la obra), las facturas que se han expedido documentan pagos anticipados a la realización del hecho imponible, por lo que habrá que aplicar las normas establecidas en la Ley al respecto.

Por un lado, el apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992, establece que "no obstante lo dispuesto en el apartado uno, 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". Es decir, si se procede al pago total o parcial del importe correspondiente a la parte de obra ejecutada, que se documenta en la certificación de obra, se devengará el Impuesto en proporción a la cantidad satisfecha, por el importe efectivamente cobrado.

Por otro lado, habrá que delimitar la base imponible del impuesto en estos casos. Para ello hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que establece que *"la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas"*. Por lo tanto, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se produzca el devengo de dicho Impuesto con ocasión de un pago anticipado, estará constituida por los importes efectivamente percibidos, sin que se consideren a tales efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía.

En el caso planteado se practica una retención como garantía del 4% de la base imponible. Dicho cantidad se descuenta del importe total de la contraprestación de la operación y da como resultado una cantidad a pagar por parte del promotor, es decir, la cantidad efectivamente satisfecha. Como minora el importe de la contraprestación no constituye ningún pago anticipado, por lo que no se le pueden aplicar las normas de devengo establecidas en la Ley para dichos pagos. Al no producirse el devengo, no nace el derecho a la deducción según lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley

Finalmente, señalar que los importes retenidos en concepto de garantía deberán incluirse en la base imponible del impuesto en el momento en el que el bien se ponga a disposición del dueño de la obra. Al realizarse el hecho imponible se deberá emitir una factura que incluirá las retenciones acumuladas, independientemente de que se hagan efectivas con posterioridad. Será ese momento cuando se produzca el devengo del impuesto según el artículo 75.º de la Ley del IVA y cuando nazca el derecho a deducir las cuotas soportadas.

