

NUM-CONSULTA V2306-11

ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA 28/09/2011

NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 75-Uno-1º, 75-Dos, 90-Dos y 91-Uno-1-7º

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es una persona física que va adquirir una vivienda. La vivienda será entregada en el año 2012. Durante el período comprendido entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de dicho año efectuará pagos anticipados a cuenta de la compra de dicha vivienda.

CUESTION-PLANTEADA Tipo impositivo aplicable a los pagos anticipados; aplicación Real Decreto-ley 9/2011.

CONTESTACION-COMPLETA 1.- El artículo 90, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que el tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

2.- El artículo 75, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.”.

Por su parte, el artículo 75, apartado dos, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa:

“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.”.

De acuerdo con lo expuesto, el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de viviendas se producirá conforme a lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 1º de la Ley 37/1992, salvo que se realicen pagos anticipados, en cuyo caso se aplicará lo establecido en el apartado dos del mencionado artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- El artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

“Uno. Se aplicará el tipo del 8 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

(...)

7º. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.”.

La disposición transitoria cuarta del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011 (BOE del 20), dispone lo siguiente:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley y vigencia exclusivamente hasta el 31 de diciembre de 2011, se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes a las que se refiere el número 7º, del apartado uno.1, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

De acuerdo con lo expuesto, se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas de los bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo devengo se produzca entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de dicho año.

4.- En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores a la realización de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realicen efectivamente.

No obstante, en este último caso, deberán considerarse los criterios deducidos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, Asunto C-419/02, BUPA Hospitals.

En dicha sentencia, el Tribunal argumenta lo siguiente:

CONTESTACION- COMPLETA

“44. En primer lugar, procede recordar que el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva prevé que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

45. El artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual en los 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 IVA procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla enunciada en el párrafo primero de esta misma disposición y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta.

(...)

47. Así, el artículo 10, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros disponer que en tres supuestos el IVA sea exigible en una fecha posterior al devengo, en concreto, bien a más tardar en el momento de la entrega de la factura, bien a más tardar en el momento del cobro del precio, bien en los casos de no entrega o de entrega retrasada de la factura, en un plazo que deba determinarse a partir de la fecha del devengo.

48. El párrafo segundo de este apartado 2 se aparta de este orden cronológico, al establecer que, en caso de pagos anticipados a cuenta, la exigibilidad del IVA procederá sin que se haya efectuado la entrega o la prestación de servicios. Para que el impuesto pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, como señaló el Abogado General en el punto 100 de sus conclusiones, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta.

(...)

51. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones cuarta y sexta que no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 10, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva los pagos anticipados, como los controvertidos en el litigio principal, de una cantidad a tanto alzado que se abone por unos bienes señalados de forma general en una lista que pueda modificarse en cualquier momento de mutuo acuerdo entre el comprador y el vendedor y de la que el comprador pueda elegir, en su caso, algunos artículos en virtud de un acuerdo que en todo momento pueda resolver unilateralmente, recuperando la totalidad del pago anticipado no utilizado.”.

De acuerdo con la sentencia parcialmente reproducida, los pagos a cuenta realizados entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de dicho año, correspondientes a entregas de bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 1º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 31 de diciembre de 2011, determinarán en esa proporción, la del pago anticipado, el devengo del Impuesto calculado conforme al tipo impositivo vigente cuando se efectúen dichos pagos, es decir el 4 por ciento, siempre que las entregas de los bienes a que se refieran dichos pagos anticipados estén identificados con precisión.

En estas circunstancias, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos anticipados no deberá ser objeto de rectificación alguna, aun cuando la realización de la operación a la que se refieran (entrega de bienes regulada en el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley 37/1992) y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.Uno.1º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 31 de diciembre de 2011.

5.- Según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, entre otras la contestación de fecha 4 de junio de 2010 (Nº V1241-10), cuando se producen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, se aplica el tipo impositivo vigente en el momento de realizarse dichos pagos anticipados, sin que deba efectuarse ninguna rectificación del tipo impositivo aplicado cuando entre la fecha del devengo por el pago anticipado y el momento de realización de la correspondiente operación vinculada a dicho pago, y su pertinente devengo, hubiera habido una modificación de los tipos impositivos.

La referida contestación, establecía lo siguiente

“De acuerdo con la sentencia parcialmente reproducida, los pagos a cuenta realizados con anterioridad al 1 de julio de 2010, correspondientes a operaciones cuyo devengo, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.uno.7º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad a esa fecha, determinarán en esa proporción, la del pago anticipado, el devengo del Impuesto calculado conforme a los tipos impositivos vigentes cuando se efectúen dichos pagos, siempre que los servicios a que se refieran estén identificados con precisión.

Por tanto, en relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, se aplicará el tipo impositivo del 16 por ciento en todos aquellos pagos anticipados abonados efectivamente a la consultante con anterioridad al 1 de julio de 2010.

En estas circunstancias, el tipo impositivo correspondiente a dichos pagos a cuenta no deberá ser objeto de rectificación alguna aun cuando la realización de la operación a la que se refieran (servicios de telecomunicación) y, por tanto, el devengo determinado por aplicación del artículo 75.uno.7º de la Ley 37/1992, tenga lugar con posterioridad al 30 de junio de 2010.

6.- Los criterios expuestos sobre el devengo y cuantificación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se produce una variación en los tipos impositivos del mismo, deben considerarse complementarios de los contenidos en anteriores contestaciones a consultas planteadas a este Centro Directivo, entre las que cabe señalar las de 26-3-2010 (V0602-10 y V0603-10) y 8-4-2010 (V0644-10).”.

6.- De acuerdo con lo expuesto, se concluye lo siguiente:

1º) El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

2º) El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de viviendas se producirá conforme a lo dispuesto en el artículo 75, apartado uno, número 1º de la Ley 37/1992, salvo que se realicen pagos anticipados, en cuyo caso se aplicará lo establecido en el apartado dos del mencionado artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las entregas de los bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo devengo se produzca entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de dicho año.

El tipo impositivo correspondiente a los pagos anticipados que se realicen entre el 20 de agosto de 2011 y el 31 de diciembre de dicho

año y que se encuentren vinculados a las entregas a que se refiere el artículo 91 apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, no será objeto de rectificación, aunque dichas entregas de bienes se devenguen con posterioridad al día 31 de diciembre de 2011. 4º) En el supuesto de que se efectuaran pagos a cuenta anteriores al día 20 de agosto de 2011 vinculados a la realización de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo impositivo aplicable será el vigente en el momento en que tales pagos se realizasen efectivamente, esto es, el 8 por ciento.

Tampoco será objeto de rectificación el tipo impositivo de los pagos anticipados así determinado cuando las entregas de bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a dichos pagos anticipados se devenguen entre el día 20 de agosto de 2011 y 31 de diciembre del mismo año.

5º) El tipo impositivo del 4 por ciento no será de aplicación a las ejecuciones de obras de las viviendas a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tampoco se aplicará a las cuotas de los arrendamientos con opción de compra de dichos bienes.

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.