

NUM-CONSULTA: V1320-16

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 31/03/2016

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 8, 11, 21, 25, 68

DESCRIPCION-HECHOS: La consultante realiza la actividad de comercio de neumáticos y de taller mecánico. Realiza la entrega e instalación de ruedas, percibiendo un importe por el neumático y otro por el montaje siempre en su taller. En ocasiones realiza únicamente la venta del neumático sin instalación. Los clientes son empresarios o profesionales establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

CUESTION-PLANTEADA: Sujeción y, en su caso, exención, de las operaciones anteriores, tanto si los bienes se envían a otro Estado miembro o fuera de la Comunidad.

CONTESTACION-COMPLETA: 1.- El artículo 8.Uno de la Ley 37/1992, define las entregas de bienes como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

Por su parte, el artículo 11.Uno de la misma Ley define las prestaciones de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

Según la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta, el consultante puede, bien únicamente efectuar una entrega de neumáticos, bien efectuar una entrega de neumáticos así como su montaje.

2.- En cuanto a las reglas de localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habrá de estarse a lo dispuesto por el artículo 68 de la Ley 37/1992. Así, según este precepto, las entregas de bienes se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto con arreglo a lo siguiente:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

(...).”.

De este modo, en aquellos supuestos de entregas de bienes respecto de los que el consultante haya de proceder a su instalación o montaje antes de su puesta a disposición, siempre y cuando dicha instalación o montaje se ultime en el territorio de aplicación del Impuesto, la entrega se encontrará localizada en el mismo y por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso de que dicha instalación se ultime fuera del territorio de aplicación del Impuesto, ya se trate de otro Estado miembro o un país tercero, se tratará de entregas no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este supuesto, resulta relevante a efectos de la contestación determinar si en caso de la entrega y montaje de neumáticos nos encontramos ante una única operación, siendo una operación la principal y otra la accesoria a ella, o por el contrario, se realizan dos operaciones diferentes. Esto es, una entrega de bienes y una prestación de servicios independientes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Sentencia de 25 de febrero de 1999, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto C-349/96, en la que dicho Tribunal se planteó cuales debían ser “los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente”, señala lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que la prestación principal. Una

prestación debe ser considerada accesoria 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).”.

Por tanto, en el supuesto de que exista una operación de prestación de servicios que tenga carácter accesorio respecto de una entrega de bienes que tenga carácter principal realizadas ambas (operación accesoria y operación principal) para un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho Impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa.

En el caso planteado en la consulta parece deducirse que las entregas de los neumáticos constituyen la operación principal, reuniendo los servicios de instalación o montaje de los mismos carácter accesorio respecto de la operación principal, de acuerdo con la definición de este concepto que se da en la sentencia que se ha reproducido parcialmente.

De este modo, las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan. En el caso objeto de consulta, ambas operaciones seguirán el tratamiento de la operación principal, que es la entrega del neumático, encontrándose localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, no siendo aplicable ninguna exención a la operación referida.

3.- Con independencia de lo anterior, en relación con las entregas de neumáticos sin instalación efectuadas a empresarios o profesionales cuando la transmisión del poder disposición que supone la entrega de bienes no precise sus expedición o transporte para su adquisición por el adquirente, las referidas entregas estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, quedando gravadas al tipo impositivo general del 21 por ciento.

No obstante, en el caso de que los neumáticos entregados a empresarios o profesionales sean enviados a otros Estados miembros o a países o territorios terceros su entrega podría resultar exenta del Impuesto en las condiciones establecidas en los artículos 21 y 25 de la ley 37/1992.

4.- En este sentido, el artículo 21 establece que “estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2º. Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

(...).”.

Por su parte, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre

el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre) dispone lo siguiente en su apartado Uno, número 2º, letra A:

“1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

1.º Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

A) Entregas en régimen comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial, la exención que dará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número anterior.

b) Sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en la letra d) del párrafo cuarto del número 3.º siguiente, los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación.

En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciada por la aduana de salida.”.

5.- Por su parte, el artículo 25 de la Ley 37/1992 dispone que “estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el capítulo IV del Título IX de esta Ley.”.

El desarrollo reglamentario del anterior precepto se contiene en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual:

“1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2. Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro justificante de la operación.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.

(...).”.

Por último, respecto de la acreditación de dicho transporte, este Centro Directivo ha sentado en reiteradas ocasiones como en la contestación vinculante, de 19 de mayo del 2015, número V1509-15, que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. En la referida contestación vinculante se señala:

“No puede considerarse con carácter general probado el hecho de la existencia del referido transporte por la mera presentación por el sujeto pasivo de alguno o de varios de los medios de prueba a que se refieren el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que, en cada caso concreto, la Administración tributaria pueda estimar que tales medios de prueba u otros admitidos en Derecho, distintos de los mismos, por sí solos o valorados conjuntamente caso de existir varios, prueban suficientemente el referido hecho.”.

6.- 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.