

NUM-CONSULTA: V0331-17

ORGANO: SG de Impuestos sobre el Consumo

FECHA-SALIDA: 07/02/2017

NORMATIVA: Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8,9, 11, 16 y 71

DESCRIPCION-HECHOS: La consultante es una sociedad establecida en Canadá dedicada a la fabricación de medios de transporte y que no cuenta con ningún establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto que introduce en dicho ámbito espacial bienes procedentes de algunos Estados miembros para ser enviados, sin transmisión de su propiedad, a una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que es contratada por la primera para incorporar dichos bienes a componentes de mayor tamaño que posteriormente son expedidos por la entidad canadiense a China.

CUESTION-PLANTEADA: Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la introducción en el territorio de aplicación del Impuesto de los bienes en cuestión procedentes de otros Estados miembros.

CONTESTACION-COMPLETA: 1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) 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.”.

El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...).”.

A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto señala 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.”.

De acuerdo con lo anterior, tanto la consultante como la entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto contratada por la anterior tendrán, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ellas efectuadas estarán sujetas al Impuesto en la medida en que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Respecto de la recepción por la consultante de los motores procedentes de Alemania en el territorio de aplicación del Impuesto sin que éstos sean objeto de transmisión, debe señalarse que, de conformidad con el artículo 16.2º de la Ley 37/1992:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

(...)

2.º La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3.º, de esta Ley.”.

Por su parte, el artículo 9.3º, párrafo segundo letra d), de la Ley del Impuesto excluye del concepto de operación asimilada a una entrega de bienes aquellas transferencias de bienes que se utilicen para la realización de operaciones consistentes en:

“d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley.”.

Respecto del concepto de ejecución de obra, Centro Directivo ha analizado en reiteradas ocasiones la naturaleza de las ejecuciones de obra sobre bienes muebles como en la consulta de 21 de octubre del 2015 y número V3218-15, en la que se establece que:

“El concepto de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido aclarado por el tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk Boekhuis, Asunto 139/84. En esta sentencia se define la ejecución de obra como la obtención por parte de un empresario de un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le ha confiado.

El Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre) modificó el artículo 8, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992, suprimiendo la referencia a las ejecuciones de obra mobiliarias que se consideraban entregas de bienes.

No obstante, y de acuerdo con una interpretación lógica y sistemática de dicha Ley, puede aceptarse la existencia de determinados supuestos de ejecución de obra mobiliaria que sí pueden considerarse entregas de bienes. Cuando el empresario aporta todos los materiales o los aportados por el cliente son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, se producirá una entrega de bienes. En el caso contrario, si es el cliente quien aporta todos los materiales o los aportados por el empresario son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios.”.

Por otra parte, el artículo 21 de la Ley 37/1992 declara exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, “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” así como también “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.”.

Del escrito de la consulta parece inferirse que la entidad canadiense contrata con la entidad española la realización de una ejecución de obra consistente en la obtención, a partir de los materiales aportados por la consultante, de un componente determinado que será objeto de exportación por esta última a China sin que se especifique si dichos bienes son objeto o no de transmisión posterior por parte de la consultante con ocasión de dicha exportación.

Por tanto, si bien la transferencia de un bien desde un Estado miembro distinto de España hacia el territorio de aplicación del Impuesto por parte de la consultante determina, en principio, la realización de una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes de las contempladas en el artículo 16.2º de la Ley del Impuesto, la circunstancia de que los mismos vayan a ser objeto de una ejecución de obra finalizada la cual el producto acabado es exportado a China en las condiciones previstas en el artículo 21 de la Ley 37/1992 determinará que, en virtud del párrafo segundo del artículo 16.2º de la Ley del Impuesto en referencia al artículo 9.3º, párrafo segundo letra d) de la misma Ley antes reproducidos, dicha adquisición intracomunitaria de bienes no estuviera gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que el propio artículo 9.3º de la Ley 37/1992 en relación con los supuestos excluidos del concepto de operación asimilada a entrega intracomunitaria de bienes señala que “Las exclusiones a que se refieren las letras a) a h) anteriores no tendrán efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan.”.

3.- En el caso en el que la consultante no expidiese los bienes a China en las condiciones establecidas en el artículo 21 de la Ley del Impuesto y el artículo 13 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), la excepción contemplada en el artículo 9.3º, párrafo segundo letra d), de la Ley del Impuesto a la que hace referencia el artículo 16.2º, párrafo segundo, del mismo texto legal no serían de aplicación por lo que la consultante habría efectuado, con la transferencia de los bienes desde otros Estados miembros al territorio de aplicación del Impuesto, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto por ser el territorio de aplicación del Impuesto el lugar de llegada del transporte que introduce los bienes en dicho ámbito espacial, tal y como prevé el artículo 71 de la Ley 37/1992.

En ese supuesto, deberá tenerse en cuenta que el artículo 26.Cuatro de la Ley 37/1992 declara exentas del Impuesto “las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.”.

En este sentido, el artículo 119 bis de la Ley 37/1992 dispone que:

“Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

(...).”.

Por su parte, dispone el artículo 119 de la Ley 37/1992 que:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

(...)

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

(...).”.

El desarrollo reglamentario de los artículos 119 y 119 bis de la Ley 37/1992 se encuentra en los artículos 31 y 31 bis, respectivamente, del Reglamento del Impuesto.

En conclusión a todo lo anterior, cuando concurren las circunstancias a las que hace referencia el artículo 119 bis de la Ley 37/1992 y correspondiente del Reglamento del Impuesto para que la entidad canadiense pueda obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto, la operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes estará sujeta aunque exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con el artículo 26.Cuatro de la Ley 37/1992, antes reproducido.

Adicionalmente, aún en el caso de que dicha adquisición intracomunitaria estuviera exenta del Impuesto, debe la consultante tener en cuenta la obligación impuesta por el artículo 78 del Reglamento del Impuesto que señala que “los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo.”.

En concreto, el artículo 79 del Reglamento del Impuesto dispone que:

“Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes desde otro Estado miembro a que se refiere el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto y, en particular, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que hayan sido previamente importados en otro Estado miembro donde dicha importación haya estado exenta del Impuesto en condiciones análogas a las establecidas por el apartado 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.

(...).”.

Respecto de la identificación de la consultante a los efectos del Impuesto, el artículo 164 de la Ley 37/1992 señala que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a “solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.”.

En desarrollo de la obligación anterior, el artículo 25 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), dispone que:

“1. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en este reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

(...)

2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:

a) Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.

(...).”.

4.- 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.