

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089554

DGT: 08-08-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1876/2024

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entrega de bienes. Una sociedad mercantil con sede en España ha sido contratada por una empresa estadounidense sin establecimiento permanente en el país para elaborar y distribuir material promocional a potenciales clientes en diversos países. Estas transacciones son consideradas entregas de bienes y generan dos transmisiones: primero, la entrega del fabricante español a la contribuyente, y luego, la entrega de la contribuyente a la empresa americana. Ambas entregas estarían sujetas al IVA, ya que se consideran realizadas en territorio español. Sin embargo, existe la posibilidad de que la entrega final a la empresa americana esté exenta del IVA, si se trata de una exportación o una entrega intracomunitaria. **Devengo. Pagos anticipados. Varias entregas.** En caso de pagos anticipados por parte del cliente americano, la normativa específica que el impuesto se devenga en el momento en que el pago sea efectivamente recibido. En el caso de los contratos de comisión de compra, donde la contribuyente actúa en nombre propio, el devengo del IVA se produce en el momento en que los packs promocionales se ponen a disposición de la contribuyente en España. Para los pagos anticipados, el devengo se aplicará tanto en la entrega del fabricante a la contribuyente como en la entrega posterior de la contribuyente al cliente americano, con excepción de los casos en los que aplique una exención, como sucede con las exportaciones. Esta regulación establece, además, que, si se emite una factura previa a la entrega, el IVA se devengará en la fecha de emisión de dicha factura.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 25 y 75.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto que es contratada por una sociedad residente en Estados Unidos sin establecimiento permanente en España que explota una plataforma digital. Con el objeto de dar a conocer la actividad de la plataforma y fidelizar a clientes encarga a la sociedad consultante la elaboración de un material promocional que distribuirá en distintos países en nombre y por cuenta de la plataforma. Este material promocional consistirá en una serie de objetos de papelería/oficina, pegatinas o bolsas de tela en los que constará de forma indeleble el logo de la compañía. El coste de cada pack promocional no superará los 6 euros.

Cuestión planteada:

Aclaración de la consulta de 16 de mayo de 2023, consulta número V1281-23 en relación con los pagos anticipados al devengo definitivo de las operaciones realizadas.

Contestación:

1.- En la contestación vinculante de 16 de mayo de 2023, consulta número V1281-23, en relación con las operaciones señaladas se concluyó lo siguiente:

“2.- Del escrito de consulta resulta que la entidad consultante ha sido contratada por una entidad americana para que le suministre packs promocionales que previamente adquirirá a otro empresario o profesional para que la entidad americana los redistribuya entre sus potenciales clientes, encargándose la consultante de toda la operativa.

En relación con esta operación el artículo 8 de la Ley 37/1992 señala que “se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

Adicionalmente, de conformidad con el apartado dos del artículo 8 de la Ley 37/1992:

“Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...).

6.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.”.

De acuerdo con dicho artículo en las operaciones, como las descritas, de comisión de compra en las que el comisionista actúa en nombre propio adquiriendo un bien (pack promocional) por cuenta del comitente, se producen, a efectos del citado tributo, dos transmisiones: de un lado, la entrega del proveedor o fabricante al comisionista y, de otro, la entrega del comisionista al comitente.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta se producirá una primera entrega de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto entre el proveedor (fabricante) de los packs promocionales y la entidad consultante.

(...)

Pues bien, del escrito de consulta parece deducirse que tanto las entregas de los packs promocionales efectuadas por la consultante a su cliente como las entregas de los proveedores a la consultante, no tienen para los mismos la condición de entrega gratuita de productos promocionales, sin perjuicio de que pudieran tener tal condición respecto de las entregas efectuadas por la entidad americana a sus propios clientes. Por tanto, la entrega de bienes efectuada por los fabricantes a la entidad consultante y de ésta a la entidad americana, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

En consecuencia, tanto la entrega de los bienes objeto de consulta por los proveedores a la consultante como de esta última a su cliente estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido al entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, la entrega realizada por la consultante a la sociedad americana podría resultar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en las condiciones establecidas en los artículos 21 y 25 de la Ley 37/1992, en relación con la exención aplicable a las exportaciones de bienes y a las entregas intracomunitarias de bienes, respectivamente, cumplidos, en su caso, los requisitos señalados en la Ley para la aplicación de las referidas exenciones.”.

2.- Según estos hechos la consultante cuestiona cuando se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en los supuestos en los que existan pagos anticipados al devengo, es decir, cuando la entidad americana realice pagos anticipados para la adquisición de los pack promocionales por la consultante. Según ya se señaló respecto del devengo del Impuesto en dichas entregas de bienes, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 75 de la Ley del Impuesto, según el cual:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º 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.

(...)

4º. En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

(...).”.

De este modo, el devengo el Impuesto correspondiente a las entregas de bienes objeto de consulta tendrá lugar cuando se produzca la puesta a disposición de los packs comerciales al comisionista, la consultante, momento en que también debe entenderse que tiene lugar el devengo de la entrega de bienes efectuada al comitente, esto es, a la entidad americana.

Es efecto, en una operación de compraventa el devengo de las dos entregas de bienes se produce en el momento en que los bienes sean entregados al comisionista. Según lo ya señalado en la consulta V1281-23 el lugar de realización de dichas operaciones será territorio de aplicación del Impuesto pues es el lugar en donde la consultante recoge los packs promocionales.

Por otra parte, el apartado dos del artículo 75 de la Ley 37/1992 señala lo siguiente:

“Dos. 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.”.

En el caso objeto de consulta, si bien la regla de devengo correspondiente a las entregas de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, determina que el devengo de la entrega de bienes del proveedor a la consultante y de esta a su cliente americano se producen simultáneamente, debe tenerse en cuenta que la aplicación de la regla contenida en el artículo 75.Dos de la Ley referido al pago anticipado, precisa que el mismo se haya efectivamente producido. De esta forma, la aplicación de la regla de devengo por pago anticipado deberá aplicarse de forma independiente a cada una de las dos entregas, la que efectuará el proveedor a la consultante y la que va a realizar la consultante a su cliente americano.

En consecuencia, si el cliente americano efectúa un pago anticipado a la consultante se devengará el impuesto correspondiente a las futuras entregas de bienes que le va a efectuar la consultante, salvo que el mismo se refiera a futuras entregas intracomunitarias de bienes exentas del Impuesto por aplicación de lo establecido en el artículo 25 de la Ley 37/1992, en cuyo caso, el devengo de la operación se producirá de conformidad con la regla especial contenida en el artículo 75.Uno.8º de la Ley del Impuesto, que establece que “en las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel:

- a) En el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.
- b) En el que los bienes se pongan a disposición del adquirente, en las entregas de bienes efectuadas en las condiciones señaladas en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

A efectos de las letras a) y b) anteriores, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

(...).”.

Por otra parte, cuando la consultante transfiera el importe recibido del cliente americano en calidad de pago anticipado al proveedor, o si efectúa un pago anticipado a su proveedor independiente del anterior, se producirá el devengo de la entrega futura que va a efectuar el proveedor a la consultante por aplicación de la regla de devengo por pago anticipado en aplicación de lo establecido en el artículo 75.Dos de la Ley. En este caso, dado que se trata de entregas interiores el devengo anticipado se produce con independencia de que la entrega posterior que efectúe la consultante a su cliente americano constituya una entrega intracomunitaria exenta del Impuesto en las condiciones señaladas en el artículo 25 de la Ley 37/1992.

3.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.