

IVA

Entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

NUM-CONSULTA	V0220-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	01/02/2019
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 8, 15,16
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una empresa alemana M, no establecida en el territorio español de aplicación del Impuesto, que envía mercancías a los almacenes de su cliente C establecido en dicho territorio para asegurar un stock mínimo (contrato de existencias en consigna o reserva). El cliente C adquiere la posesión de las mercancías desde la recepción asumiendo los riesgos de las mismas (el cliente está obligado a asegurar por su cuenta los bienes del almacén contra daños, perjuicios y pérdidas en casos fortuitos). El contrato de compraventa se perfecciona por la venta y retirada de las mercancías por parte del cliente C para su utilización.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Tratamiento de las operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El concepto de entrega de bienes se define, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 8, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), configurándose con carácter general como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes.</p> <p>Este concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1 lo configura como “la</p>

transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.”.

En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que en la Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88, analizaba una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

La entidad destinataria de esta operación quebró, cediendo los síndicos de la quiebra los derechos antes referidos a una tercera entidad, que resultó en consecuencia destinataria de la transmisión jurídica de la propiedad efectuada en su favor por parte de la propietaria originaria del inmueble. Esta operación respondía a la distinción existente en el derecho holandés entre propiedad económica, que era la que inicialmente había sido objeto de transmisión, y propiedad jurídica, que era la que se encontraba pendiente de aquélla a la fecha de la quiebra de la inicial destinataria, por lo que se transmitió definitivamente en favor de la tercera entidad.

Al analizar estos hechos, el Abogado General, que presentó sus conclusiones para este Asunto con fecha 9 de noviembre de 1989, señaló que “en la delimitación del concepto comunitario de entrega, el legislador comunitario ha puesto el acento sobre un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal. Al igual que la Comisión, también considero que el Juez nacional, basándose en los hechos concretos, debe examinar caso por caso si el contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien “con las facultades atribuidas a su propietario”. En todo caso, me parece que así sucede cuando el derecho de propiedad que le queda al vendedor inicial ha sido vaciado de tal forma que se reduce a una mera posesión jurídica.”.

Los apartados 7, 8 y 9 de la referida sentencia señalan lo siguiente:

“7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda

operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.

9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien.”.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

Se deduce, asimismo, en segundo lugar que, en relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

2.- El artículo 15 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al

adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.”.

A su vez, el artículo 16.4º de la misma Ley considera asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes:

“4º. Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.”

Este artículo es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 23 de la Directiva 2006/112/CE, que dispone lo que sigue:

“Los Estados miembros adoptarán las medidas que aseguren que se califican como adquisiciones intracomunitarias de bienes las operaciones que, si se hubiesen efectuado en su territorio por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, habrían sido calificadas de entregas de bienes.”.

Consecuentemente con la jurisprudencia del Tribunal Europeo y con lo establecido en la doctrina de este Centro Directivo, entre otras consultas vinculantes cabe citar la de 27 de febrero de 2013, nº: V0611-13 y la de 20 de diciembre de 2007, nº: V2730-07, cabe concluir que la operación consultada (en la que los envíos desde Alemania se realizan a los almacenes del cliente final y en la que, también el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre el producto depositado y dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial) constituye a juicio de este Centro directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de la que será sujeto pasivo el

cliente español, sin perjuicio de que la transmisión jurídica de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. La consultante alemana no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Al no realizar la empresa alemana una adquisición ni una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el terreno de aplicación del Impuesto, se entenderá que no está obligada a registrarse a efectos del Impuesto ni está obligada a la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349. Será el cliente, establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, quien deberá declarar la citada adquisición como sujeto pasivo de la misma.

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.

FIDE