

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V2309-23

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 09/08/2023

Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 75, 164; Reglamento facturación arts. 5, 13

Descripción de hechos La consultante es una entidad mercantil que tiene la condición de "gran empresa" que desarrolla la actividad de estación de servicio de carburantes que realiza operaciones con otra entidad mercantil que es, a su vez, uno de sus medios de cobro. Esta entidad le remite una factura mensual a la consultante, a nombre de esta última, con las ventas que le realiza a aquélla en todo el mes (es decir, una factura elaborada por la destinataria de las entregas realizadas por la consultante a la misma). No obstante, la consultante factura estas ventas de manera diaria a los clientes que utilizan dicho medio de pago a medida que las mismas se van realizando y declara estas facturas en el Suministro Inmediato de Información (SII).

Cuestión planteada Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tiene que incluir en el Suministro Inmediato de Información (SII) las facturas de las ventas individuales o las facturas mensuales señaladas.

Contestación completa 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)."

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, según parece deducirse del escueto escrito de consulta, y a falta de otros elementos de prueba, la operativa que la entidad consultante realiza con la entidad que también le presta servicios de cobro se ajustaría a la operativa analizada según el esquema planteado en la contestación vinculante de 10 de diciembre de 2019, número V3351-19.

Tal y como se puso de manifiesto en dicha contestación, este Centro directivo ya había analizado este modelo de operativa en la contestación vinculante de 8 de septiembre de 2010, número V1947-10, en la que se analizaba la tributación de una entidad que actúa como comisionista en nombre propio en la compra de carburante utilizando, a estos efectos, unas tarjetas que ella misma emite y que entrega a sus clientes, la mayoría empresarios o profesionales, y que utilizan para adquirir carburante en estaciones de servicios.

En la misma se señala en relación con la operativa seguida por dicha entidad “la operación objeto de consulta supone la realización de dos entregas de bienes simultáneas, a saber: aquella que se produce entre el operador de productos petrolíferos, propietario inicial del carburante, y la consultante, y la que tiene lugar entre la propia consultante y sus clientes.”.

Por tanto, la intervención de la entidad emisora de las tarjetas como comisionista en nombre propio en la adquisición de carburante determina, como reiteradamente ha señalado este Centro directivo, que se efectúen dos entregas de bienes diferenciadas, a saber, la realizada por el comercializador de carburantes (la consultante) a favor del comisionista que actúa en nombre propio y, en segundo lugar, una entrega de bienes efectuada por el comisionista a favor de su cliente.

Y lo anterior con independencia de que el carburante sea entregado directamente a los clientes de la consultante de forma directa, sin que la entidad consultante, comisionista, tenga, en ningún momento, la posesión física del bien en cuestión.

En todo caso, el supuesto objeto de consulta difiere del modelo descrito de aquellos otros esquemas basados, por ejemplo, en la centralización de la gestión del gasto por carburante por parte de un grupo empresarial en una única entidad o la prestación de un servicio relacionado con los programas informáticos de gestión del gasto de carburante o las adquisiciones efectuadas por los empleados de una empresa por cuenta de dicha empresa.

A este otro tipo de modelos de negocios ha hecho referencia en reiteradas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como con ocasión de la sentencia de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland BV, Asunto C-185/01 o, más recientemente, en la sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International Car Transport, Asunto C-235/18.

En la Sentencia Auto Lease, el Tribunal analiza un supuesto en el que una entidad de leasing de vehículos celebra con los arrendatarios de los vehículos un acuerdo para la administración del gasto por carburante efectuado por éstos últimos, no de entrega de carburante. A tal fin, Auto Lease entrega a sus clientes una tarjeta de pago en la que figura Auto Lease como titular y que es emitida por una tercera entidad. Si bien los arrendatarios van adelantando mensualmente a Auto Lease parte del importe total anual del gasto de carburante, el consumo real no se regulariza hasta el final de cada año, momento en el que Auto Lease factura a los arrendatarios la diferencia entre la cantidad adelantada y el consumo real incrementado en una cantidad que constituye la remuneración de Auto Lease.

En esas circunstancias, el Tribunal de Justicia rechaza que los arrendatarios estén adquiriendo carburante por cuenta de Auto Lease, concluyendo que las únicas entregas de carburante efectuadas son las realizadas por las estaciones de servicios a favor de los arrendatarios, indicando que Auto Lease presta a los arrendatarios un servicio de naturaleza financiera, y rechazando que Auto Lease, por tanto, tenga derecho a deducir las cuotas del impuesto derivadas de la adquisición del carburante por parte de los arrendatarios.

En Vega International el supuesto también es distinto del derivado de la operativa objeto de consulta. Vega International es la entidad matriz de un grupo empresarial multinacional que realiza transporte por carretera y que presta sus servicios a través de sus filiales constituidas en distintos Estados miembros de la Unión. Vega International organiza y gestiona el suministro de carburante por las estaciones de servicios a los medios de transportes utilizados por sus filiales y para ello entrega tarjetas de pago emitidas por cada una de las estaciones a las filiales y emitidas a nombre de ellas. Las estaciones de servicios remiten la facturación de la totalidad de los suministros a Vega International y ésta factura mensualmente los consumos a cada filial recargando el importe en un 2 por ciento.

De la misma manera que en Auto Lease, el Tribunal europeo concluye que Vega International no puede tener derecho a deducir las cuotas correspondientes a las entregas de carburantes

efectuadas por las estaciones de servicios mediante el uso de las tarjetas en cuestión, puesto que la puesta a disposición del carburante, las entregas de bienes, deben entenderse efectuadas a favor de una de las filiales del grupo y no a favor de la matriz.

Por último, el Tribunal europeo acaba calificando la intervención de Vega International como una prestación de servicios de naturaleza financiera, asimilable a la concesión de un crédito a sus filiales y, por tanto, exenta del impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- En el supuesto objeto de consulta, ambas entregas de bienes, siguiendo dicho esquema, estarían sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 68 de la Ley 37/1992 que establece, en su apartado uno, que 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.

Por tanto, los comercializadores de carburantes deberán repercutir la cuota del impuesto a la entidad emisora de las tarjetas, que quedará obligada a soportarla, y, a su vez, esta entidad emisora deberá repercutir en factura la cuota que corresponda a la entrega de carburante a favor de sus clientes.

En cuanto a la base imponible del impuesto en la entrega de bienes efectuada por los comercializadores de carburante a favor de la emisora de las tarjetas, el artículo 78 de la Ley 37/1992 preceptúa que ésta estará “constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

4.- En lo que se refiere al devengo del Impuesto, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado Uno, ordinales 1º y 4º, del artículo 75 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual:

“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.

(...)

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 acuerdo con lo anterior, ambas entregas, la efectuada por el comercializador del carburante a favor de la entidad emisora de las tarjetas, comisionista en nombre propio, y la efectuada por esta última a favor de sus clientes se devengarán al mismo tiempo, esto es, en el momento en que la estación de servicio de carburante (la consultante) ponga a disposición de la entidad emisora de las tarjetas el carburante para su reventa.

5.- En relación con las facturas que deberá emitir la entidad consultante por las operaciones objeto de consulta, según dispone el artículo 88 de la Ley 37/1992 “los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”.

Por tanto, una vez devengadas las operaciones gravadas, la consultante deberá repercutir el impuesto sobre el destinatario de la misma (la entidad emisora de las tarjetas). La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En relación con la obligación de facturación de las operaciones, el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

En desarrollo de dicho precepto, el artículo 11.1 del mencionado Reglamento de facturación regula el plazo para la expedición de las facturas, estableciendo lo siguiente:

“1. Las facturas deberán ser expedidas en el momento de realizarse la operación.

No obstante, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, las facturas deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.”.

Por tanto, una vez devengada la entrega realizada por la consultante, ésta deberá emitir la correspondiente factura en ese momento. No obstante, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, la factura podrá expedirse con posterioridad al momento del devengo, pero antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación.

5.- En lo referente a la posibilidad de emisión de facturas recapitulativas, el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone lo siguiente:

“1. Podrán incluirse en una sola factura distintas operaciones realizadas en distintas fechas para un mismo destinatario, siempre que las mismas se hayan efectuado dentro de un mismo mes natural.

2. Estas facturas deberán ser expedidas como máximo el último día del mes natural en el que se hayan efectuado las operaciones que se documenten en ellas. No obstante, cuando el destinatario de éstas sea un empresario o profesional que actúe como tal, la expedición deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, se pueden consignar en una misma factura varias operaciones realizadas dentro de un mismo mes natural siempre y cuando respeten los límites previstos en el precepto transcrito, en particular que se trate de operaciones efectuadas para un mismo destinatario.

Por lo que si la consultante quiere expedir facturas recapitulativas podrá hacerlo dentro de los límites previstos en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en concreto, podrá expedir facturas recapitulativas incluyendo distintas operaciones efectuadas para el mismo destinatario dentro del mismo mes natural, no pudiendo agruparse en una misma factura recapitulativa operaciones efectuadas para distintos destinatarios.

A estos efectos, resulta conveniente destacar la posibilidad de que las facturas sean expedidas por el destinatario de las operaciones o un tercero, en los términos previstos en el artículo 5 del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, que establece lo siguiente:

“1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia a la misma y la fecha de efecto.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas, por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones y en él deberán especificarse aquéllas a las que se refiera.

b) Cada factura así expedida deberá ser objeto de un procedimiento de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. Este procedimiento se ajustará a lo que determinen las partes.

c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó.

d) Estas facturas serán expedidas en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellas se documentan.

(...)”.

Según manifiesta la entidad consultante en su escrito, en las entregas de carburante objeto de consulta, es el destinatario de las mismas (la entidad emisora de las tarjetas que actúa como comisionista) el que expide estas facturas recapitulativas mensuales, que recogen todas las entregas que realiza la entidad consultante a favor de la misma.

De lo anterior se deduce que el consultante tendría suscrito un acuerdo con dicha entidad para que sea ésta la que emita, en nombre y por cuenta del consultante, las facturas de las operaciones realizadas con la misma.

En estas circunstancias, serán estas las facturas que la entidad consultante debe declarar a efectos de cumplir con sus obligaciones del Suministro Inmediato de Información (SII).

6.- En relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico administrativa.”.

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

7.- Por otra parte, en caso de que el consultante hubiese emitido incorrectamente las facturas a los destinatarios que hubiesen utilizado el referido medio de pago, debe destacarse que el artículo 89 de la Ley del impuesto establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

Cinco. (...)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...)”

8.- En relación con la forma de inclusión de dichas facturas en el Sistema Inmediato de Información y en el modelo 303 del Impuesto sobre el Valor Añadido y al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.sede.agenciatributaria.gob.es>.

9.- 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.