
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

IVA en la fabricación de un producto que contiene alcohol entre sus materias primas.

NUM-CONSULTA	V3218-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	21/10/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 8-Uno y Dos y 69-Uno-1º-
DESCRIPCION-HECHOS	La mercantil consultante va a realizar una operación para una empresa polaca no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto consistente el fabricación de un producto final realizado a partir de la materia prima (alcohol) aportada por el propio cliente a la que la consultante aporta, a su vez, óxido de etileno para producir el producto final.
CUESTION-PLANTEADA	Calificación de la operación como entrega de bienes o prestación de servicios y, en su caso, sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), define el concepto de entrega de bienes del siguiente modo:</p> <p>“Uno. 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.</p> <p>A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.</p> <p>Dos. También se considerarán entregas de bienes:</p>

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por ciento de la base imponible.

(...)"

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.

En el caso planteado en el escrito de consulta, el cliente, la empresa polaca, aporta la materia prima para la elaboración del producto y la entidad consultante aporta un aditivo fabricado por ella y realiza los demás trabajos de transformación del producto.

Habría que valorar en cada caso concreto la importancia de la materia prima respecto del aditivo para determinar si se está ante una u otra operación; no obstante, si como se dice en el escrito de consulta, la materia prima aportada por el cliente representa algo más de la tercera parte del valor final del producto, y el aditivo representa una tercera parte del valor del producto, y el resto se corresponde con la imputación de los costes del servicio de producción efectuado por la consultante, cabría entender que la consultante realiza una prestación de servicios.

2.- En el caso de que la ejecución de obra realizada por la consultante tuviese la consideración de entrega de bienes, de acuerdo con los criterios establecidos en el punto anterior de esta contestación, y tal y como se señala en el escrito de consulta

la entrega y puesta a disposición a su cliente polaco se realiza en el territorio de aplicación constituiría una entrega interior sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de que la ejecución de obra realizada por la consultante tuviese la consideración de prestación de servicios, como así parece deducirse del escrito de consulta, de acuerdo con los criterios establecidos en el punto 1 de esta contestación, el artículo el 69, apartado uno, de la Ley 37/1992 regula las reglas de localización de prestaciones de servicios, disponiendo lo siguiente:

“Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”

Por tanto, en el supuesto de que, tal y como se establece en el escrito de consulta, el cliente de la consultante no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto por no tener en el mismo ni la sede de su actividad económica, ni un establecimiento permanente, destinatario del servicio, la operación no quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho territorio.

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.