

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta **V1816-22**

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 01/08/2022

Normativa Ley 37/1992 art. 78 y 92 y ss Real Decreto-ley 6/2022

Descripción de hechos La entidad consultante es una asociación empresarial que plantea, a raíz del establecimiento de la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, la determinación de la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de las adquisiciones de los productos energéticos afectados.

Cuestión planteada La planteada en la descripción de los hechos.

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 en 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.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, 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto quienes tengan la consideración de empresario o profesional a efectos de dicho impuesto.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las operaciones sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones procedente del destinatario o de terceras personas.

En virtud de lo dispuesto en el número 2º del apartado tres del citado artículo 78, no se incluirán en la base imponible del Impuesto los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Por su parte, el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE de 31 de marzo), ha aprobado una bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos que se regula en el Capítulo VI del Título I del citado Real Decreto-ley en los siguientes términos:

“Artículo 15. Objeto y ámbito de aplicación.

1. Se aprueba una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, en los términos establecidos en este capítulo.

2. Serán beneficiarios de esta bonificación las personas y entidades que adquieran los productos a que se refiere el apartado 3, siempre que los adquieran, entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos, a los colaboradores en la gestión de esta bonificación.

3. Los productos cuya adquisición dará derecho a la bonificación regulada en este capítulo son los siguientes, tal y como se definen en los anexos de la Orden ITC/2308/2007, de 25 de julio, por la que se determina la forma de remisión de información al Ministerio de Industria, Turismo y Comercio sobre las actividades de suministro de productos petrolíferos:

a) Gasolina (G95E5, G95E10, G95E5+, G98E5 y G98E10).

b) Gasóleo de automoción habitual o «gasóleo A» (GOA) y gasóleo de automoción de características mejoradas o «gasóleo A+» (GOA+).

c) Gasóleo B (GOB).

d) Gasóleo para uso marítimo (MGO).

e) GLP (gases licuados de petróleo para propulsión de vehículos).

f) GNC (gas natural comprimido licuado para propulsión de vehículos).

g) GNL (gas natural licuado para propulsión de vehículos).

h) Bioetanol.

i) Biodiésel.

j) Mezclas de gasolina con bioetanol o de gasóleo con biodiésel que requieran etiquetado específico.

También dará derecho a la bonificación regulada en este capítulo la adquisición del aditivo AdBlue, tal y como se define en la norma ISO 22241.

4. La bonificación tendrá un importe de 0,20 euros y se aplicará sobre el precio de venta al público por cada una de las siguientes unidades de medida:

a) Por cada litro de los productos previstos en las letras a), b), c), d), e), h), i) y j) del apartado 3, así como del aditivo AdBlue.

b) Por cada kilogramo de los productos previstos en las letras f) y g) del apartado 3.

5. En el caso de los productos adquiridos a los operadores sujetos a la prestación patrimonial de carácter público no tributario regulada en el artículo 21 de este real decreto-ley, la bonificación será de 0,15 euros por litro o por kilogramo, llegando con el correspondiente descuento a un mínimo de 0,20 euros por litro o por kilogramo en total.

Artículo 16. Colaboración en la gestión de la bonificación.

1. Serán colaboradores en la gestión de esta bonificación quienes ostenten la titularidad de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por

menor, así como las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación.

La colaboración consistirá en efectuar, en cada suministro que se realice en las condiciones señaladas en el artículo anterior, un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación.

Los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas, en los términos previstos en el artículo siguiente.

2. El colaborador en la gestión deberá hacer constar en todos los documentos que expida con ocasión del suministro al menos una de las siguientes informaciones:

- El importe de la operación, distinguiendo el precio antes de aplicar el descuento y después de aplicar la bonificación, así como el importe de la bonificación aplicada.
- Referencia expresa a la aplicación de la bonificación recogida en este real decreto-ley.

La obligación a la que se refiere este apartado resultará exigible a los colaboradores a partir del 15 de abril de 2022.

3. En las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor de los productos objeto de la bonificación, se deberá publicitar el precio de venta al público del producto antes de aplicar la bonificación.

4. Los colaboradores, beneficiarios y, en general, todas las personas y entidades participantes en la aplicación de la bonificación estarán obligados a colaborar con la Administración a los efectos de la correcta aplicación de la misma.

(...).

Por su parte, los efectos de esta medida han sido prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2022 por el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma (BOE del 26 de junio).

3.- Este Centro directivo ya se ha pronunciado, entre otras en su consulta V0977-22, de 4 de mayo, sobre la determinación de la base imponible correspondiente a las entregas de combustibles y carburantes que efectúen los colaboradores en la gestión de la bonificación a los que se refiere el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, estableciendo que estará constituida por el importe de la contraprestación obtenida en dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas. Dicha base imponible no se ve alterada por la bonificación extraordinaria y temporal, aprobada por el Real Decreto-ley 6/2022, que lo que instrumenta es un descuento en el momento del cobro de la operación sobre la cantidad a pagar, impuesto sobre el Valor Añadido incluido, por parte de los destinatarios de las entregas. En consecuencia, parte del importe de la contraprestación será satisfecho por un sujeto distinto del destinatario de la entrega de carburante, sin que, como se ha señalado, modifique la base imponible de dicha entrega.

4.- Tal y como se ha manifestado en el punto anterior de la presente contestación, la base imponible correspondiente a las entregas de combustibles y carburantes que efectúen los colaboradores en la gestión de la bonificación a los que se refiere el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, estará constituida por el importe de la contraprestación obtenida en dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas, sin que se vea alterada por la bonificación extraordinaria y temporal. Será sobre esta base imponible sobre la que se repercuta a los destinatarios de las operaciones la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido al amparo del artículo 88 de la Ley 37/1992

Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por los destinatarios de las entregas de combustibles y carburantes, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título VIII de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos el artículo 93.Cuatro de la Ley del Impuesto dispone que:

"Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades."

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
- c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.
- d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley."

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5º. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por cien:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

(...)

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1º. Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2º. Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3º. Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4º. Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

En relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad.

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de combustible utilizado por un vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo. En este sentido, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 anteriormente transcrito, y en especial sus apartados uno y tres, se puede concluir señalando que, en particular, las cuotas soportadas por la adquisición de combustible serán deducibles siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, al igual que el resto de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con dicha actividad.

En cualquier caso, la afectación del combustible a la actividad empresarial o profesional deberá ser probada por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

De cualquier modo el ejercicio del derecho a la deducción deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título VIII de la Ley 37/1992 y, en particular, será necesario estar en posesión del documento justificativo del derecho a la deducción, como exige el artículo 97 de la Ley 37/1992, el cual añade en su apartado Tres que “en ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.”.

Los colaboradores en la gestión de la bonificación previstos en el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022 que efectúen las entregas de productos energéticos y aditivos a las que se refiere la bonificación, sujetas al impuesto sobre el valor añadido, estarán sujetos, como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a las obligaciones de facturación previstas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre). En concreto, deberán expedir facturas completas o simplificadas, en los términos previstos en el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con el contenido regulado en los artículos 6 y 7 de dicho reglamento, respectivamente.

Además, en las facturas en las que se documenten las entregas de productos energéticos a los que se aplique la bonificación, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 16.2 del Real Decreto-ley 6/2022, antes citado, el colaborador en la gestión deberá hacer constar en todos los documentos que expida con ocasión del suministro al menos una de las siguientes informaciones:

- El importe de la operación, distinguiendo el precio antes de aplicar el descuento y después de aplicar la bonificación, así como el importe de la bonificación aplicada.
- Referencia expresa a la aplicación de la bonificación recogida en este real decreto-ley.

Sin que dichas menciones afecten a la base imponible y a la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducibilidad pueda ejercitarse por el destinatario de las operaciones en los términos citados en la presente contestación.

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos aprobada por el Real Decreto-ley 6/2022, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha publicado, a efectos informativos, una nota en la que aclara el ámbito su ámbito de aplicación, así como ejemplos sobre la forma de documentar la información referente a la bonificación en la factura. A estos efectos, podrá encontrar esta información en la siguiente dirección:

https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/beneficios-fiscales-autorizaciones/medidas-real-decretos-cias-economicas-sociales-ucrania/bonificacion-extr_precio-final-determinados-productos-energeticos_/actualizacion-nota-informativa-sobre-bonificacion-extraordinaria.html

6.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.