

Consulta Vinculante V0977-22, de 4 de mayo de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

La bonificación extraordinaria y temporal en el precio final de determinados productos energéticos y aditivos debe reflejarse en factura

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Aplicación de la bonificación extraordinaria y temporal en el PVP de determinados productos energéticos y aditivos del RD-Ley 6/2022. Los colaboradores en la gestión de la bonificación del art. 16 del Real Decreto indicado (gasolineras), como sujetos pasivos del impuesto, que efectúen las entregas de productos a las que se refiere la bonificación, sujetas al IVA, están sujetos a las obligaciones de facturación. La base imponible del impuesto, no se ve alterada por la bonificación indicada que, instrumenta un descuento en el momento del cobro de la operación sobre la cantidad a pagar, IVA incluido, por parte de los destinatarios de las entregas. Facturación. A las obligaciones generales, incluidas las facturas simplificadas, deberá añadirse información adicional sobre la aplicación de la bonificación.

DESCRIPCIÓN

La consultante comercializa programas informáticos para la gestión de gasolineras que debe adaptar a 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.

CUESTIÓN

Determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación de venta de estos productos.

CONTESTACIÓN

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, tanto la consultante como las gasolineras a las que comercializa los programas informáticos tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del 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.

(...).".

3.- 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, entre los que se encuentran las gasolineras destinatarias de los programas informáticos comercializados por la consultante, 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.- Por otra parte, el artículo 164 de la Ley 37/1992 regula las obligaciones de los sujetos pasivos y en su apartado Uno.3º dispone que, en concreto, deberán 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, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

"1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).".

En relación con el contenido de las facturas, el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone que:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta

naturaleza.

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

1.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

2.º Las rectificativas.

3.º Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

4.º Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.º Las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 61 quinquies, apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:

1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

j) En el supuesto de que la operación que se documenta en una factura esté exenta del Impuesto, una referencia a las disposiciones correspondientes de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, o a los preceptos correspondientes de la Ley del Impuesto o indicación de que la operación está exenta.

Lo dispuesto en esta letra se aplicará asimismo cuando se documenten varias operaciones en una única factura y las circunstancias que se han señalado se refieran únicamente a parte de ellas.

k) En las entregas de medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto, sus características, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación o vuelo realizadas hasta su entrega.

l) En caso de que sea el adquirente o destinatario de la entrega o prestación quien expida la factura en lugar del proveedor o prestador, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento, la mención «facturación por el destinatario».

m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o el destinatario de la operación, la mención «inversión del sujeto pasivo».

n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «régimen especial de las agencias de viajes».

o) En caso de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, la mención «régimen especial de los bienes usados», «régimen especial de los objetos de arte» o «régimen especial de las antigüedades y objetos de colección».

p) En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención «régimen especial del criterio de caja.

(...).".

Además, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación prevé la posibilidad de expedir factura simplificada en los siguientes términos:

"1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, o

b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

(...)

3. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos de los señalados en los apartados anteriores, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6.

(...).".

Por su parte, el contenido de las facturas simplificadas se regula en el artículo 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en los siguientes términos:

"1. Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas simplificadas dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir facturas simplificadas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1.º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

d) Número de Identificación Fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

e) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

f) Tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión «IVA incluido».

Asimismo, cuando una misma factura comprenda operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá especificarse por separado, además, la parte de base imponible correspondiente a cada una de las operaciones.

g) Contraprestación total.

h) En caso de facturas rectificativas, la referencia expresa e inequívoca de la factura rectificada y de las especificaciones que se modifican.

i) En los supuestos a que se refieren las letras j) a p) del artículo 6.1 de este Reglamento, deberá hacerse constar las menciones referidas en las mismas.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.Uno de la Ley del Impuesto, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional y así lo exija, el expedidor de la factura simplificada deberá hacer constar, además, los siguientes datos:

a) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, así como el domicilio del destinatario de las operaciones.

b) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

3. También deberán hacerse constar los datos referidos en el apartado anterior, cuando el destinatario de la operación no sea un empresario o profesional y así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

4. Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas simplificadas, recomienden la consignación de mayores o menores menciones de las señaladas en los apartados anteriores, podrá:

a) Exigir la inclusión de menciones adicionales a las señaladas en los apartados anteriores, sin que, en ningún caso, pueda exigirse más información que aquella a la que hace referencia el artículo 6.

b) Autorizar la expedición de facturas simplificadas que no incluyan las menciones señaladas en los apartados 1, letras a), c), f), g) e i), y 2 anteriores, siempre que, en los casos de omisión de las menciones a que se refieren las letras f) o g) del apartado 1 mencionadas, se haga constar la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

Los acuerdos a que se refiere este apartado deberán ser objeto de la debida publicidad por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria."

Por tanto, los colaboradores en la gestión de la bonificación previstos en el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, entre los que se encuentran las gasolineras a las que se refiere el escrito de consulta, como sujetos pasivos del impuesto, 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 a las obligaciones de facturación previstas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. 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. Del mismo modo, de conformidad con el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, en los documentos que expidan deberán hacer constar 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.

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-decr____cias-economicas-sociales-ucrania/bonificacion-extr____recio-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.