

Devengo del IVA

El **devengo** es el momento en que se entiende realizada la operación, y el que determina la normativa aplicable al impuesto a efectos de sujeción, tipos impositivos y exenciones.

¿Cuándo se devenga el IVA?

El devengo es el **momento en el que se entiende realizada la operación sujeta al impuesto** y el que determina la normativa aplicable a efectos de sujeción, tipos impositivos, exenciones, etc.

La [LIVA](#) establece en el artículo 75 dos reglas fundamentales, de modo que, de manera general, el [IVA](#) se devenga:

- Cuando **se realiza la operación**.
- Cuando existen **pagos anticipados anteriores a la realización de la operación**, el impuesto se devenga en el **momento del cobro total o parcial del precio** por los importes efectivamente percibidos. Esta regla no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de la [LIVA](#), que regula la exención en el impuesto de entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

El momento de devengo del [IVA](#) varía en función del tipo de operación de que se trate, a cuyo efecto se recogen una serie de reglas en los distintos apartados del artículo 75 de la [LIVA](#), aplicables a los siguientes supuestos:

- Entregas de bienes.
- Prestaciones de servicios.
- Ejecuciones de obra.
- Transmisiones de bienes entre comitente y comisionista.
- Autoconsumos.
- Operaciones de tracto sucesivo, con referencia al *leasing*.
- Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.

Devengo del IVA en entregas de bienes

Conforme al artículo 75.Uno.1.º de la [LIVA](#), en las entregas de bienes se devengará el IVA **cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable**.

A TENER EN CUENTA. Es indiferente el hecho de que el cobro se produzca con posterioridad. Por tanto, en las ventas a plazos se devenga el impuesto en su totalidad cuando los bienes entregados se pongan a disposición del adquirente, aunque los plazos se satisfagan después.

Cuando existe otorgamiento de escritura pública, la puesta a disposición se entiende realizada, por disposición legal, en el momento de su otorgamiento. No obstante, si de la escritura resultase o se dedujese un momento distinto para la entrega del bien, el devengo se producirá cuando tenga lugar la puesta a disposición (artículo 1462.2 del [CC](#)).

En las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, el impuesto se devenga cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

Devengo del IVA en prestación de servicios

En las prestaciones de servicios, tal y como estipula el artículo 75.Uno.2.º de la [LIVA](#), el devengo se producirá **cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas**.

Ahora bien, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del [IVA](#) conforme al mecanismo de **inversión del sujeto pasivo** (números 2.º y 3.º del artículo 84.Uno de la [LIVA](#)), que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios. Por tanto, **deben producirse tres circunstancias para que se aplique esta regla de devengo**:

- Que exista inversión del sujeto pasivo.
- Que el servicio se preste continuamente durante más de un año.
- Que no existan pagos anticipados durante ese período.

CUESTIÓN

En caso de celebración de un contrato de opción de derecho de superficie sobre una parcela rústica de una empresa, a cambio de un canon anual, ¿cuándo se devenga el IVA?

Conforme al artículo 11 de la [LIVA](#), la concesión de una opción de derecho de superficie tiene la consideración de prestación de servicios a los efectos del [IVA](#), con independencia de la constitución del propio derecho de superficie; en la medida en que la opción no supondría el

otorgamiento de tal derecho, sino la constitución de un mero derecho a obtener el derecho de superficie en las condiciones que se establezcan en la opción (que podrá o no ejercitarse por parte de su beneficiario).

Por lo que se refiere al devengo del impuesto en tal caso, la Dirección General de Tributos concluyó lo siguiente en su consulta vinculante (V2663-21), de 4 de noviembre de 2021:

«(...) el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la prestación de servicios correspondiente a la constitución de la opción del derecho de superficie se producirá en el momento en que se constituya dicha opción (artículo 75.Uno.2º de la Ley 37/1992), sin perjuicio del posible devengo ante la existencia de pagos anticipados (artículo 75.dos de la Ley 37/1992), siendo su base imponible ?el importe total de la contraprestación? correspondiente a la concesión de la opción de compra (artículo 78.Uno de la Ley 37/1992). Según la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la opción se constituyó en enero de 2021, por lo que en dicha fecha de constitución se habría producido el devengo del impuesto sobre el valor añadido, con independencia del momento en el que se produzca el pago de la contraprestación y de la forma en que se documente el mismo».

Devengo del [IVA](#) en ejecuciones de obra

Las reglas de devengo de las ejecuciones de obra se regulan en el artículo 75.Uno.2.º y 2.º bis de la [LIVA](#).

En el caso de que la ejecución de obra constituya una entrega de bienes, se aplica la regla general de puesta a disposición del adquirente o cuando se entienda realizada según la legislación vigente.

Si, por el contrario, la ejecución de obra constituye una prestación de servicios:

- Cuando se trate de ejecuciones de obra **con aportación de materiales**, el devengo del impuesto tendrá lugar en el momento en el que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.
- Cuando se trate de ejecuciones de obra **sin aportación de materiales**, en el momento en que se ejecuten las obras.

A TENER EN CUENTA. Cuando el empresario **aporta materiales cuyo coste sea superior al 40 % de la base imponible** y la ejecución de obra tiene por objeto la **construcción o rehabilitación** de edificaciones, la operación no es un servicio, sino una entrega de bienes (artículo 8.Dos.1.º de la [LIVA](#)) y el devengo se produce cuando la obra se ponga a disposición del dueño de la misma.

Por último, si se tratase de **ejecuciones de obra**, con o sin aportación de materiales, **cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas**, el devengo se producirá en el momento de su recepción.

Devengo del [IVA](#) en transmisiones de bienes entre comitente y comisionista

Su devengo se establece en el artículo 75.Uno.3.º y 4.º de la [LIVA](#).

En las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o de compra, cuando el comisionista actúe en nombre propio el devengo del impuesto se producirá:

- En las **comisiones de venta**, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes al cliente.
- En las **comisiones de compra**, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran. Puede consultarse, a este respecto, la [consulta vinculante de la Dirección General de Tributos \(V1887-19\), de 18 de julio de 2019](#).

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

Devengo del [IVA](#) en autoconsumos

En los supuestos de autoconsumo, tal y como establece el artículo 75.Uno.5.º de la [LIVA](#), el devengo tendrá lugar **cundo se efectúen las operaciones gravadas**.

Sin embargo, en los casos de afectación o cambio de afectación de bienes para su utilización como bienes de inversión, cuando la pérdida del derecho a la deducción total sobrevenga después de iniciarse la utilización indicada, el impuesto se devengará:

- Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.
- El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrateo general.
- Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

Devengo del [IVA](#) en operaciones de tracto sucesivo

En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.Uno.7.º de la [LIVA](#), el [IVA](#) se devengará en el momento en que **resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción**.

Ahora bien, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la exigibilidad tenga una periodicidad superior a un año natural, el devengo se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

El caso del *leasing*

Los arrendamientos con opción de compra tienen inicialmente la **naturaleza de prestaciones de servicio, con devengo de tracto sucesivo**.

No obstante, cuando el arrendatario ejercite la opción o se comprometa formalmente a ejercitarla se entiende producida una entrega de bienes, devengándose el [IVA](#) por todas las cuotas de arrendamiento pendientes de vencimiento más el valor residual.

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

[Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos \(V0658-22\), de 25 de marzo de 2022](#)

Asunto: devengo del [IVA](#) en caso de arrendamiento financiero o *leasing*.

«(...) la operación de arrendamiento con opción de compra tendrá la consideración de prestación de servicios en tanto el arrendatario no se comprometa formalmente al ejercicio de la citada opción. Durante la ejecución del contrato, el devengo se producirá con ocasión de la exigibilidad de cada una de las cuotas periódicas y la base imponible vendrá determinada por el importe total de la cuota incluyendo la carga financiera de la misma.

Una vez el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra, se producirá el hecho imponible entrega de bienes, devengándose el impuesto en el momento de la formalización de dicho compromiso y quedando la base imponible constituida por el importe de las cuotas que quedan por pagar, más el importe de la opción de compra, no incluyéndose en la misma el importe que corresponda a la carga financiera por pago aplazado del precio, que se devengue a partir de ese momento y que se haga constar separadamente en la factura que emita el sujeto pasivo».

Devengo del [IVA](#) en entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital

El apartado Tres del artículo 75 de la [LIVA](#), que fue introducido por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, con entrada en vigor el 1 de julio de 2021, determina que las entregas de bienes realizadas en los términos previstos en el artículo 8 bis de la [LIVA](#), el **devengo del impuesto** de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, **se producirá con la aceptación del pago del cliente**.

Flowchart Maker and Online Diagram Software

draw.io is free online diagram software. You can use it as a flowchart maker, network diagram software, to create UML online, as an ER diagram tool, to design database schema, to build BPMN online, as a circuit diagram maker, and more. draw.io can import .vsdx, Gliffy™ and Lucidchart™ files .

Loading...

Please ensure JavaScript is enabled.