BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059105
DGT: 19-04-2016
Nº DE CONSULTA VINCULANTE: V1710/2016

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional. Tres personas físicas y una jurídica son propietarios en pro indiviso de una obra de arte de un conocido pintor español del siglo XX. La actividad de la persona jurídica, una entidad mercantil, no guarda relación con el mercado del arte ni con la compraventa de obras de arte, ni a la tasación en las transacciones del mismo. Pues bien, la adquisición pro indiviso de un cuadro por tres personas físicas y una jurídica determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos. **Sujeto pasivo y responsables. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Entidades sin personalidad jurídica.** No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto. La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios de la obra de arte requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por ella y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración. En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo. En consecuencia, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de la obra de arte que no realiza actividad alguna, no tendrá la condición de empresario o en el Impuesto, sin perjuicio de que si pueda tenerlo alguno de sus comuneros. Por tanto, sólo si la obra de arte se encontrara afecta al desarrollo de actividades empresariales o profesionales por alguno de los comuneros, la transmisión de su parte estaría sujeta al Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 80, 84, 88 y 89.
Código Civil, art. 392.
RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

Tres personas físicas y una jurídica son propietarios en pro indiviso de una obra de arte de un conocido pintor español del siglo XX. La actividad de la persona jurídica, una entidad mercantil, no guarda relación con el mercado del arte ni con la compraventa de obras de arte, ni a la tasación en las transacciones del mismo.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, rectificación de la factura expedida sin repercusión del Impuesto de resultar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.”.

Por su parte, el artículo 5, apartado Uno de la misma Ley establece lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(…).".

El apartado dos del citado artículo cinco de la Ley 37/1992 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.”.

De acuerdo con los señalados artículos, cuando el consultante tenga la condición de empresario o profesional y la entrega de la obra de arte se efectúe en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dicha entrega estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- El artículo 84, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en el número siguiente.

El apartado tres del citado precepto establece que tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que "hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas".

En consecuencia, la adquisición pro indiviso de un cuadro por tres personas físicas y una jurídica determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios de la obra de arte a que se refiere la consulta requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por ella y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si hay una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

3.- En consecuencia, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa de la obra de arte que no realiza actividad alguna, no tendrá la condición de empresario o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que si pueda tenerlo alguno de sus comuneros.

De la escasa documentación que se acompaña al escrito de consulta, no puede determinarse si alguno de los comuneros como la sociedad mercantil adquirió la obra de arte para afectarlo a su actividad económica, sin que sea necesario que se dedique a la comercialización de obras de arte y sin perjuicio de proceder a su posterior venta y obtener plusvalías.

Sólo si la obra de arte, a la que se refiere la presente consulta, se encontrara afecta al desarrollo de actividades empresariales o profesionales por alguno de los comuneros, la transmisión de su parte estaría sujeta al Impuesto.

4.- Por otra parte, en el supuesto de que la operación hubiera quedado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no se hubiera repercutido cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido), regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, estableciendo en sus apartados uno a tres 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.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1º. Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2º. Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.".

Según se desprende del escrito de consulta, parece que no se repercutió cuota alguna del Impuesto sobre el Valor Añadido con ocasión de la realización de la transmisión de una obra de arte, por considerar la inexistencia de la realización del hecho imponible. Por ello, tampoco se expidió probablemente factura por tal operación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, para que alguno de los comuneros transmitentes de la obra de arte que lo hiciera con la condición de empresario o profesional, pueda repercutir el importe de las cuotas que inicialmente no se repercutieron, deberán concurrir los dos siguientes requisitos:

a) Que, pese a no haberse repercutido importe alguno en concepto de cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento en que se realizaron las operaciones, se hubiesen expedido las facturas correspondientes a las mismas.

b) Que no hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que se produjo el devengo de la operación.

Si concurriesen los citados requisitos, el comunero empresario debería efectuar la referida repercusión del Impuesto mediante la emisión de las correspondientes facturas de rectificación de las facturas que inicialmente hubiese expedido, en los términos previstos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

En el supuesto de que no se hubieran expedido inicialmente facturas por las referidas operaciones, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992 en relación con la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, sino lo previsto en el artículo 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de

las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el apartado cuatro de dicho artículo 88, que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Por consiguiente y por lo que al objeto de la consulta se refiere, si la operación hubiera estado sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido según los criterios anteriores, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de las oportunas facturas fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto, correspondiente a cada una de las operaciones gravadas.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que la entidad destinataria de las operaciones no estuviera obligada a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho a la repercusión, no se impide que aquélla pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente:

"(…)

CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(…)".

De acuerdo con todo lo anterior, las cuotas repercutidas extemporáneamente que sean soportadas voluntariamente por el destinatario podrán ser objeto de deducción siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos para ejercitar tal derecho, contenidos esencialmente en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto.

Por otra parte, en ningún caso procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

5.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.