

ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO	1
CUESTIÓN PLANTEADA	1
CONTESTACIÓN	1

FICHA TÉCNICA

Legislación

Cita RD 1065/2007 de 27 julio 2007. Reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria

Cita art.89.1, art.93 de Ley 58/2003 de 17 diciembre 2003. Ley General Tributaria

Cita art.5.2, art.8.2.6.6, art.8.2.6.7, art.11.2.15, art.79.6, art.79.7 de Ley 37/1992 de 28 diciembre 1992. Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Cita art.246 de RD de 22 agosto 1885. Código de Comercio

Versión de texto vigente Texto actualmente vigente

Núm. consulta V1482-16

Normativa Artículos 8.Dos.6º, 11.Dos.15º y 79, apartados seis y siete, Ley 37/1992

Artículos 31.1, 33.1 y 34, apartados 2 y 3, Real Decreto 1065/2007.

ANTECEDENTES DE HECHO

La sociedad consultante organiza subastas de objetos de arte y antigüedades actuando como mediadora entre el propietario de los bienes subastados y los posibles compradores, por lo que cobra una comisión tanto al vendedor como al comprador.

CUESTIÓN PLANTEADA

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad plantea "si debe declarar en la declaración anual de operaciones con terceras personas el importe total individualizado de las contraprestaciones correspondientes a las prestaciones de servicios en las que, como mediadora, cobra la comisión, previamente pactada, al propietario/cedente del bien subastado y al comprador, mas el importe de las cuotas repercutidas, o, por el contrario, se ha de consignar las cantidades pagadas por los compradores adjudicatarios de los lotes y las cobradas a los propietarios/cedentes de los mismos".

CONTESTACIÓN

RESPUESTA

1. La sociedad consultante está actuando como comisionista tanto por cuenta del vendedor como por cuenta del comprador del bien objeto de subasta, percibiendo la correspondiente comisión por los servicios de mediación prestados.

De la información suministrada en el escrito de consulta parece deducirse que, tanto en la comisión de venta como en la de compra, la sociedad está actuando en nombre ajeno, y no en nombre propio, por lo que no quedaría obligada por el contrato de comisión de un modo directo, como si el negocio fuese suyo (artículo 246 del Código de Comercio).

No obstante lo anterior, la presente contestación se va a referir a ambos supuestos.

Con carácter previo, se ha de recordar la regulación sustantiva de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) que resulta relevante a estos efectos.

En primer lugar, el artículo 31 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, relativo a los obligados a presentar la referida declaración informativa, dispone en su apartado 1:

"De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

(...)"

Por su parte, el artículo 33.1 del RGAT establece:

1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

La información sobre las operaciones a las que se refiere el párrafo anterior se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar o recibir.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

(...)"

De acuerdo con los preceptos anteriores, el consultante está obligado a relacionar en la citada declaración informativa todas las operaciones que haya realizado en el ejercicio de su actividad empresarial de mediación que hayan superado respecto de cada persona o entidad por cuya cuenta actúa, ya sea el comprador o el vendedor de los bienes subastados, el importe de 3.005,06 euros durante el año natural.

2. Comisión de venta y de compra en nombre ajeno

De acuerdo con lo previsto en el artículo 11.Dos.15º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIVA, se consideran prestaciones de servicios las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno.

Por su parte, el artículo 34.2, letra a), del RGAT señala que tratándose de operaciones sujetas y no exentas del IVA, se declarará como importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad, la suma total de las contraprestaciones, incluidas las cuotas y recargos repercutidos o soportados por dicho impuesto.

La letra c) del mencionado artículo 34.2 del RGAT añade que por importe de la contraprestación se entenderá el que resulte de aplicar las normas de determinación de la base imponible del IVA contenidas en los artículos 78, 79 y 80 de la LIVA.

De acuerdo con lo anterior, y de manera específica para las operaciones de mediación en nombre ajeno, el apartado 3 del artículo 34 del RGAT dispone:

"3. En las operaciones de mediación y en las de agencia o comisión en las que el agente o comisionista actúe en nombre ajeno, deberá declararse el importe total individualizado de las contraprestaciones correspondientes a estas prestaciones de servicios, incluidas las cuotas repercutidas o soportadas en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido."

De la regulación anterior se colige que si el consultante actúa como comisionista en nombre ajeno, ya sea por cuenta del vendedor o del comprador, está prestando un servicio a los efectos del IVA que debe declarar en la declaración anual de operaciones con terceras personas cuando el importe total de las cantidades recibidas por los servicios de mediación prestados, incluidas las cuotas de IVA repercutidas, correspondientes a todas las operaciones realizadas respecto de una misma persona supere los 3.005,06 euros anuales.

3. Comisión de venta o de compra en nombre propio

El artículo 8.Dos.6º de la LIVA establece:

"Dos. También se considerarán entregas de bienes:

(...)"

6.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra."

La base imponible del IVA en las entregas de bienes entre comitente y comisionista, en las comisiones de venta y de compra en nombre propio, se determina conforme a las reglas especiales establecidas en los apartados seis, para la comisión de venta en nombre propio, y siete, para la de compra en nombre propio, del artículo 79 de la LIVA que señalan:

"Seis. En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Siete. En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión."

Por lo que concierne a la correcta inclusión de estas operaciones de mediación en nombre propio en la referida declaración informativa, hay que tener en cuenta la calificación de las mismas en el IVA y las reglas especiales de determinación de la base imponible contenidas en el artículo 79, seis y siete, de la LIVA.

Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.2, letras a) y c), del RGAT, anteriormente citadas, y de la regla específica para las operaciones de mediación en nombre propio establecida en el segundo párrafo del artículo 34.3 del RGAT que dispone:

"3. (...)

Si el agente o comisionista actuase en nombre propio, se entenderá que ha recibido y entregado o prestado por sí mismo los correspondientes bienes o servicios y deberá declarar el importe total de las correspondientes contraprestaciones, cuotas y recargos."

3.1. En el caso de la comisión de venta en nombre propio, se producen dos entregas de bienes simultáneas, la realizada por el comitente o propietario del bien al comisionista, y la efectuada por este al adquirente.

El consultante cuando actúa como comisionista de venta en nombre propio deberá declarar en la declaración anual de operaciones con terceras personas, por un lado, y respecto de cada comitente por cuya cuenta actúa, todas las adquisiciones de bienes para su venta en subasta, siempre que el importe total de las operaciones, incluidas las cuotas soportadas de IVA, sea superior a 3.005,06 euros anuales.

Respecto de cada adquisición de bienes, el importe a declarar será la contraprestación o precio de venta pactado con el comitente menos el importe de la comisión que cobra el consultante, esto es, la base imponible a efectos del IVA, y la cuota de IVA soportada por el comisionista.

Por otro lado, el consultante deberá declarar todas las entregas de bienes realizadas, siempre que el importe total de las operaciones respecto de cada adquirente, incluidas las cuotas repercutidas de IVA, sea superior a 3.005,06 euros anuales.

3.2. En el supuesto de la comisión de compra en nombre propio, también se producen dos entregas de bienes simultáneas, la realizada por el propietario del bien al comisionista, y la efectuada por éste al comitente o adquirente del bien.

El consultante cuando actúa como comisionista de compra en nombre propio deberá declarar en la declaración anual de operaciones con terceras personas, por un lado, todas las adquisiciones de bienes que realiza por cuenta del comitente siempre que el importe total de las operaciones realizadas respecto de cada vendedor, incluidas las cuotas soportadas de IVA, sea superior a 3.005,06 euros anuales.

Por otro lado, el consultante deberá declarar respecto de cada comitente o adquirente de los bienes por cuya cuenta actúa, todas las entregas de bienes realizadas, siempre que el importe total de las operaciones, incluidas las cuotas repercutidas de IVA, sea superior a 3.005,06 euros anuales.

Respecto de cada entrega de bienes al comitente o comprador de los bienes, el importe a declarar será la contraprestación o precio de compra pactado con el comitente más el importe de la comisión que cobra el consultante, esto es, la base imponible a efectos del IVA, y la cuota de IVA repercutida por el comisionista.

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: <http://petete.meh.es>