

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1470-22
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	21/06/2022
Normativa	TRLRHL. Ley 37/1992. Ley 35/2006
Descripción de hechos	Venta de una obra de arte (obra gráfica) de su colección por un particular a una Administración pública.
Cuestión planteada	Tributación en IAE, IVA e IRPF.
Contestación completa	<p>Impuesto sobre Actividades Económicas</p> <p>El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula, en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.</p> <p>El hecho imponible viene definido en el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL: “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.</p> <p>De la definición legal descrita se desprenden, pues, las siguientes cuestiones:</p> <p>A) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el Impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable. Ello viene impuesto por el carácter eminentemente censal del tributo, función esta que resulta incompatible con la habitualidad.</p> <p>B) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia del beneficio que se obtenga por el ejercicio de las actividades gravadas, incluso aunque tales actividades arrojen pérdidas.</p> <p>C) En tercer lugar, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas. Así, el Impuesto grava toda clase de actividades económicas, y todas las modalidades de cada clase, estén o no especificadas.</p> <p>De acuerdo con el artículo 79.1 del TRLRHL, “se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.</p> <p>En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:</p> <p>a) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;</p>

- b) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- c) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 81 del TRLRHL regula los siguientes supuestos de no sujeción:

“No constituye hecho imponible en este impuesto el ejercicio de las siguientes actividades:

1. La enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual período de tiempo.
2. La venta de los productos que se reciben en pago de trabajos personales o servicios profesionales.
3. La exposición de artículos con el fin exclusivo de decoración o adorno del establecimiento. Por el contrario, estará sujeta al impuesto la exposición de artículos para regalo a los clientes.
4. Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada.”

De todo lo anterior se desprende que la actividad que tiene intención de realizar el consultante parece cumplir los requisitos del artículo 81, apartados 1 o 4, del TRLRHL, por lo que el consultante no estaría sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas y, por tanto, no estaría obligado a presentar declaración de alta por dicha actividad.

Impuesto sobre el Valor Añadido

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 a 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.”.

Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante realizará la operación objeto de consulta percibiendo una contraprestación por ella. Al respecto debe señalarse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física realiza operaciones no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional, tal y como parece suceder en el supuesto objeto de consulta, en el que el consultante no es el autor del cuadro que será objeto de transmisión, dado que parece deducirse que la pintura en cuestión forma parte de su patrimonio privado.

En estas circunstancias, la referida entrega no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), donde se establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

En la medida en que la obra de arte (obra gráfica) que va a vender el consultante constituye un elemento de su patrimonio personal —no proviniendo del desarrollo de ninguna actividad económica—, su venta dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión —de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del Impuesto—, valores que vienen definidos en los artículos 35 y siguientes.

A estos efectos, el artículo 35 establece lo siguiente:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

A su vez, al corresponderse la obra gráfica con un elemento patrimonial no afecto a actividades económicas, si hubiera sido adquirida por el consultante con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 a la ganancia patrimonial le resultaría aplicable el régimen transitorio establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto.

Complementado lo anterior, por lo que respecta a la integración de la ganancia o pérdida patrimonial que pudiera resultar de esta transmisión, procede indicar que, desde su consideración como renta del ahorro (conforme a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley del Impuesto), su integración se realizará en la base imponible del ahorro, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 49 de la misma ley:

“1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores”.

Lo que comunico a usted 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 (BOE del día 18).