

V0773-23

SG de Impuestos sobre el Consumo

31/03/2023

Ley 37/1992 art. 135 a 139

La mercantil consultante ha adquirido un conjunto de obras de arte mediante una aportación no dineraria efectuada por un único socio mediante escritura pública. En dicha escritura se relacionan todas las obras de arte aportadas por su valor de adquisición, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, ya que el socio adquirió las obras de arte a título personal.

La consultante pretende conocer si, en el momento en que venda cualquiera de las mencionadas obras, puede aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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.

(...).”.

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley del Impuesto define las entregas de bienes como “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

En consecuencia, la consultante tiene 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, de la información objeto de consulta, parece que deducirse que la aportación de las obras de arte efectuada por el socio no estuvo sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido a ser realizada por quien no tenía la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto, en relación con dicha operación.

2.- El artículo 120 de la Ley 37/1992, que regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, establece lo siguiente:

“Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

(...)

3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(...).

Dos. Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario a excepción de los comprendidos en los números 4º, 5º y 6º del apartado anterior, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de esta Ley.

Tres. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1º de esta ley, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al Impuesto.

Cuatro.

(...)

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración.”.

Por otro lado, el último párrafo del artículo 33, apartado 2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), declara que “el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a las operaciones que reúnan los requisitos señalados por la Ley del Impuesto, siempre que el sujeto pasivo haya presentado la declaración prevista por el artículo 164, apartado uno, número 1º. de dicha Ley, relativa al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, en la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, el sujeto pasivo podrá renunciar al referido régimen especial y aplicar el régimen general respecto de cada operación que realice, sin que esta renuncia deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito.”.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que resulte aplicable a las operaciones de venta de obras de arte el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, dicho régimen de carácter opcional se aplicará, salvo renuncia, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración. Es decir, no existe obligación de aplicar, en su caso, el mencionado régimen especial al conjunto de las operaciones efectuadas, pudiéndose aplicar sólo respecto de aquellas entregas que se considere oportuno.

No obstante, la aplicación del mencionado régimen especial está supeditada a que el sujeto pasivo haya presentado, con carácter previo, la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al Impuesto.

3.- El artículo 135 de la Ley 37/1992, determina que:

“Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este Capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1.º Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

(...)

d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del Impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Tres. No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2º del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley.”.

Por otro lado, el artículo 136 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y de sujeto pasivo revendedor, dispone lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerarán:

(...)

2º. Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);

b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (Código NC 9702 00 00);

c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);

d) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;

e) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;

f) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;

g) fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

(...)

5°. Revendedor de bienes, el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa.

También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

Dos. En ningún caso se aplicará este régimen especial al oro de inversión definido en el artículo 140 de esta Ley.”.

4.- En consecuencia, la consultante podrá aplicar el régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las entregas que realice en el territorio de aplicación del Impuesto de obras de arte conforme se ajusten a las definiciones del artículo 136 de la Ley del Impuesto reproducidas en el apartado anterior, cuando las mismas hayan sido adquiridas a un particular, como parece tratarse del caso objeto de la presente consulta, en las condiciones establecidas en la letra a) del artículo 135, apartado Uno de la Ley 37/1992.

Cuando el consultante no pueda aplicar el mencionado régimen especial a las entregas de obras de arte objeto de consulta que realice o, en su caso, renuncie a su aplicación, en las condiciones señaladas, aplicará el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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