

SELECCIÓN DE CONSULTAS VINCULANTES SOBRE EL REBU

Nº de consulta V1481-09

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 19/06/2009

Normativa Ley 37/1992 art. 135

Descripción de hechos: Una empresa que, generalmente, adquiere vehículos comunitarios a revendedores de bienes usados, se plantea comprarlos a personas que no aplican el régimen especial.

Cuestión planteada: Régimen de tributación y base imponible en España.

Contestación completa:

1.- La adquisición de un vehículo usado en un país comunitario, distinto de España, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29):

A) Adquisición de un vehículo usado a una persona que no tiene la condición de empresario o profesional, residente en un Estado miembro de la Comunidad Europea distinto del Reino de España, expidiéndose el vehículo con destino a la Península o Islas Baleares: en este caso, la entrega del vehículo usado por el particular no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco está sujeta a dicho tributo la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante. Esta última podrá aplicar en la reventa, si lo desea, el régimen especial de los bienes usados.

Solamente en el supuesto que los particulares comunitarios enajenaran vehículos que tengan la consideración de nuevos conforme a lo establecido en el número 2º.c) del artículo 13 de la Ley 37/1992, es decir, cuando la entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la citada fecha o bien cuando los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6000 kilómetros, la adquisición de la consultante estaría sujeta al Impuesto. El artículo transcrito está armonizado comunitariamente ya que se recoge explícitamente en el artículo 2 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006). De cualquier forma del escrito de consulta parece deducirse que la consultante no adquiere vehículos nuevos.

B) Adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España, expidiéndose el vehículo con destino a la Península o Islas Baleares. En este supuesto, hay que distinguir varias posibilidades:

a) Que el empresario transmitente se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien: en este caso, la entrega del vehículo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada en España por la consultante tampoco estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español. Esta última podrá aplicar a la reventa del vehículo adquirido el régimen especial de los bienes usados, únicamente, en el supuesto de que éste hubiera tenido para el empresario en régimen de franquicia al que lo adquirió el consultante, la consideración de bien de inversión.

b) Que el empresario transmitente entregue el vehículo usado con aplicación de una exención técnica similar a las previstas por el artículo 20, uno, 24º y 25º de la Ley 37/1992: en este caso, la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 26, uno de la Ley 37/1992), y la reventa del vehículo por la misma consultante podrá efectuarse con aplicación del régimen especial.

c) En los demás supuestos, la entrega del vehículo usado efectuada por el empresario no revendedor transmitente a la consultante estará, en el supuesto que se realice conforme a las normas exigidas a las entregas intracomunitarias, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

en el país de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo aplicar la consultante en la reventa del bien usado el régimen especial. La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto, en particular, deberá cumplimentar el modelo 349, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

C) Adquisición de un vehículo usado a un empresario revendedor residente en un Estado miembro distinto del Reino de España. También en este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de los bienes usados. La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto, en particular, deberá cumplimentar el modelo 349, declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 13, 1º, b) de la Ley 37/1992), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.

2.- Por otra parte, el apartado tres del artículo 135 de la Ley del Impuesto, dispone lo siguiente:

“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”.

En consecuencia, las entregas de vehículos que tengan la consideración de nuevos no podrá sujetarse al régimen especial de bienes usados.

Se consideran vehículos nuevos como determina el artículo 13 de la Ley 37/1992, aquellos en los que se dé cualquiera de estas circunstancias:

- Que la entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a su primera puesta en servicio.
- Que el vehículo no haya recorrido más de 6.000 kilómetros.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992 (importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado) sin que en ningún caso pueda recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

2. - 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.

Nº de consulta V1521-21
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 21/05/2021
Normativa Ley 37/1992 art. 135-139

Descripción de hechos: La sociedad consultante se dedica a la compra y venta de vehículos y a una de las empresas proveedoras le adquiere vehículos usados bajo tres escenarios:

a.- En virtud de una operación triangular en la que la consultante debe declarar el impuesto sobre el valor añadido al amparo del artículo 84.Uno.2.a de la Ley 37/1992.

b.- En virtud de una entrega sujeta al impuesto aplicado al margen de beneficio en Bélgica.

c.-En virtud de una entrega intracomunitaria en Bélgica.

Cuestión planteada: Si las entregas efectuadas por la consultante deben tributar por el régimen general del impuesto sobre el valor añadido o por el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Contestación completa:

1.- De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29):

“El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.”.

Por su parte, el artículo 15 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

- a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

(...).”.

Por otra parte, el artículo 13 de la Ley del Impuesto regula el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes de la siguiente forma:

“Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

- 1º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

(...).

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).".

2.- En cuanto al lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el artículo 71 de la Ley 37/1992 señala que las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

No obstante dicha sujeción, esas adquisiciones intracomunitarias de bienes podrían quedar exentas en caso de concurrir los requisitos previstos en el artículo 26 de la Ley del impuesto en cuyo apartado tres, en relación con las operaciones triangulares, se establece lo siguiente:

“Estarán exentas del impuesto:

(...)

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.”.

Según la información aportada en el escrito de consulta parece que el proveedor de la consultante realiza entregas a la consultante que constituyen una entrega subsiguiente en el marco de una operación triangular, habiendo efectuado el citado proveedor una adquisición intracomunitaria de bienes exenta al amparo del artículo 26.Tres de la Ley 37/1992.

Dado que el transporte intracomunitario de los bienes debe vincularse a la entrega anterior a la efectuada a la consultante (que constituye la entrega subsiguiente de la operación triangular), debe señalarse que la entrega posterior constituye una entrega interior sujeta al impuesto sobre el valor añadido por ser el territorio de aplicación del impuesto el lugar de la puesta a disposición de los bienes a favor de la consultante de acuerdo con el artículo 68.Dos.1º, letra a), de la Ley del Impuesto. El sujeto pasivo de dicha entrega interior será la consultante al amparo del artículo 84.uno.2º.a) de la Ley 37/1992.

3.- Por su parte, el artículo 120 de la Ley 37/1992, regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, estableciendo 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 artículo 33, apartado 2 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), declara lo siguiente:

"(...)

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 bienes usados 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, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo ha presentado 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 mismo, como así parece deducirse del escrito de consulta.

4.- Por otra parte, el artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente:

“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:

1º. 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.
- b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.
- c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º o 25º de esta Ley.
- 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 2.º 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.”.

5.- Según criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de noviembre de 2016, número V5128-16:

"La adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tenga la condición de revendedor a efectos de la aplicación del régimen especial, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992:

- a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto en origen y la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de bienes usados.

La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto.

En particular, deberá cumplimentar el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992, el cual se remite a lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios interiores. Así, de acuerdo con el artículo 78, “la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas” (es decir, el importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado). En ningún caso podrá recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

- b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (tal y como se deduce del artículo 13.1º.b) de la Ley 37/1992, antes reproducido), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del

vehículo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección."

En consecuencia con lo anterior, a los vehículos objeto de consulta que fueron adquiridos con sujeción al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, les resultaría de aplicación el mismo régimen en el momento de la posterior venta, según lo dispuesto en el artículo 135, apartado uno, de la Ley del Impuesto, si bien podrían también acogerse al régimen general del Impuesto, tal y como señala el apartado dos del mismo artículo, reproducido anteriormente.

Sin embargo, sin perjuicio de que la consultante hubiera presentado la correspondiente declaración censal, para los vehículos objeto de consulta que fueron adquiridos con sujeción al régimen general del Impuesto, ya sea en virtud de la operación triangular o en virtud de una entrega intracomunitaria de bienes, no resultaría de aplicación el régimen especial de bienes usados en las entregas posteriores de los mismos, según lo dispuesto en el artículo 135, apartado uno, de la Ley del Impuesto, debiendo aplicar el régimen general del Impuesto.

6.- 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.

Nº de consulta V1336-22
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 13/06/2022
Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 13, 15 y 135 a 139.

Descripción de hechos: El consultante es una persona física que realiza la actividad de compra de vehículos usados procedentes de otros Estados Miembros como Alemania, Italia y Bélgica, procediendo posteriormente a la reventa de los mismos en el territorio de aplicación del Impuesto. Por otro lado, va a causar alta en el registro de operadores intracomunitarios.

Cuestión planteada: Posibilidad de aplicar el régimen especial de bienes usados, objeto de arte, antigüedades y objetos de colección en el impuesto sobre el Valor Añadido a la reventa de los citados vehículos.

Contestación completa:

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

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.

(...):".

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.”.

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.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 37/1992:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”.

A este respecto, el artículo 13 del mismo texto legal señala que “estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.^a Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

(...)

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).”.

3.- Por su parte, el artículo 120 de la Ley 37/1992, regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, estableciendo 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 4.^o, 5.^o y 6.^o 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 1.^o 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.”.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que resulte aplicable a las operaciones de venta de vehículos usados objeto de consulta 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, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo ha presentado 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 mismo, como así parece deducirse del escrito de consulta.

4.- Por otra parte, el artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente:

“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:

1º. 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.”.

5.- Según criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de noviembre de 2016, número V5128-16:

"La adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tenga la condición de revendedor a efectos de la aplicación del régimen especial, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992:

a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto en origen y la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de bienes usados.

La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto. En particular, deberá cumplimentar el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992, el cual se remite a lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios interiores. Así, de acuerdo con el artículo 78, "la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas" (es decir, el importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado). En ningún caso podrá recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (tal y como se deduce del artículo 13.1º.b) de la Ley 37/1992, antes reproducido), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del vehículo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección."

De la información aportada en el escrito de consulta no puede deducirse cuál de las dos situaciones indicadas -letras a) y b)-, concurre en la adquisición por la consultante de los vehículos automóviles objeto de consulta, por lo que su régimen de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la reventa del mismo, en cada caso, deberá ajustarse a lo expuesto anteriormente.

6.- Finalmente cabe destacar que en caso que fuera de aplicación el mencionado régimen especial la base imponible se determinaría en función del margen de beneficio y de conformidad con el artículo 137 de la Ley 37/1992 que establece que:

"Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

(...)."

7.- 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.

Nº de consulta V0275-23
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 15/02/2023
Normativa Ley 37/1992 art. 135-139

Descripción de hechos: La sociedad consultante se dedica a la compra y venta de vehículos y a una de las empresas proveedoras le adquiere vehículos usados bajo dos tipos de entregas:

a.- En virtud de una entrega intracomunitaria sujeta y exenta en Bélgica.

b.-En virtud de una operación triangular en la que la consultante debe declarar el impuesto sobre el valor añadido al amparo del artículo 84.Uno.2.a de la Ley 37/1992.

Tras estas adquisiciones, la consultante efectúa la entrega al cliente final.

Cuestión planteada: Si las entregas efectuadas por la consultante deben tributar por el régimen general del impuesto sobre el valor añadido o por el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Contestación completa:

1.- El artículo 120 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, estableciendo 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 artículo 33, apartado 2 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), declara lo siguiente:

"(...)

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 1.º, 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 bienes usados 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, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo ha presentado 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 mismo, como así parece deducirse del escrito de consulta.

2.- Por otra parte, el artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente:

"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:

1º. 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.

b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.

c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º o 25º de esta Ley.

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 2.º 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."

3.- Según criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de noviembre de 2016, número V5128-16:

"La adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tenga la condición de revendedor a efectos de la aplicación del régimen especial, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992:

a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto en origen y la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de bienes usados.

La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto.

En particular, deberá cumplimentar el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992, el cual se remite a lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios interiores. Así, de acuerdo con el artículo 78, "la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas" (es decir, el importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado). En ningún caso podrá recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (tal y como se deduce del artículo 13.1º.b) de la Ley 37/1992, antes reproducido), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del vehículo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección."

En consecuencia con lo anterior, sin perjuicio de que la consultante hubiera presentado la correspondiente declaración censal, para los vehículos objeto de consulta que fueron adquiridos con sujeción al régimen general del Impuesto, ya sea en virtud de la operación triangular o en virtud de una entrega intracomunitaria de bienes, no resultaría de aplicación el régimen especial de bienes usados en las entregas posteriores de los mismos, según lo dispuesto en el artículo 135, apartado uno, de la Ley del Impuesto, debiendo aplicar el régimen general del Impuesto.

4.- 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.

Nº de consulta V1919-23
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 05/07/2023
Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 13, 15 y 135 a 139-

Descripción de hechos: La persona física consultante tiene intención de iniciar actividad de compraventa de vehículos usados adquiridos en la Unión Europea, especialmente en Alemania, para venderlos en España.

Cuestión planteada: Posibilidad de aplicar el régimen especial de bienes usados, objeto de arte, antigüedades y objetos de colección en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la reventa de los citados vehículos.

Contestación completa:

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º 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.

(...).".

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."

En consecuencia, el consultante tendrá 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.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 37/1992:

"Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores."

A este respecto, el artículo 13 del mismo texto legal señala que "estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

(...)

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).".

3.- Por su parte, el artículo 120 de la Ley 37/1992, regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, estableciendo 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.”.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que resulte aplicable a las operaciones de venta de vehículos usados objeto de consulta 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, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo ha presentado 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 mismo, como así parece deducirse del escrito de consulta.

4.- Por otra parte, el artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente:

“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:

1º. 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.”.

5.- Según criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de noviembre de 2016, número V5128-16:

"La adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tenga la condición de revendedor a efectos de la aplicación del régimen especial, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992:

a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto en origen y la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de bienes usados.

La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto. En particular, deberá cumplimentar el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992, el cual se remite a lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios interiores. Así, de acuerdo con el artículo 78, "la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas" (es decir, el importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado). En ningún caso podrá recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (tal y como se deduce del artículo 13.1º.b) de la Ley 37/1992, antes reproducido), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del vehículo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección."

De la escasa información aportada en el escrito de consulta no puede deducirse cuál de las dos situaciones indicadas -letras a) y b)-, es la que va a producirse en la adquisición por parte del consultante de los vehículos automóviles objeto de consulta, por lo que su régimen de tributación, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la reventa del mismo, en cada caso, deberá ajustarse a lo expuesto anteriormente.

6.- Finalmente cabe destacar que en caso que fuera de aplicación el mencionado régimen especial la base imponible se determinaría en función del margen de beneficio y de conformidad con el artículo 137 de la Ley 37/1992 que establece que:

"Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos

78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.
(...).”.

En términos similares se manifestó esta Dirección General en contestación vinculante de 13 de junio de 2022, con número V1336-22.

7.- 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.

Nº de consulta V1919-23
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 05/07/2023
Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 13, 15 y 135 a 139-

Descripción de hechos: La persona física consultante tiene intención de iniciar actividad de compraventa de vehículos usados adquiridos en la Unión Europea, especialmente en Alemania, para venderlos en España.

Cuestión planteada: Posibilidad de aplicar el régimen especial de bienes usados, objeto de arte, antigüedades y objetos de colección en el Impuesto sobre el Valor Añadido a la reventa de los citados vehículos.

Contestación completa:

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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

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.

(...).”.

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.”.

En consecuencia, el consultante tendrá 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.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 37/1992:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”.

A este respecto, el artículo 13 del mismo texto legal señala que “estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

(...)

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).”.

3.- Por su parte, el artículo 120 de la Ley 37/1992, regula las normas generales aplicables en relación con los regímenes especiales previstos en dicho Impuesto, estableciendo 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.”.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que resulte aplicable a las operaciones de venta de vehículos usados objeto de consulta 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, el mencionado régimen especial sólo podrá aplicarse si el sujeto pasivo ha presentado 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 mismo, como así parece deducirse del escrito de consulta.

4.- Por otra parte, el artículo 135 de la Ley 37/1992, que regula los requisitos para la aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, preceptúa lo siguiente:

“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:

1º. 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.”.

5.- Según criterio de este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 28 de noviembre de 2016, número V5128-16:

"La adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, que tenga la condición de revendedor a efectos de la aplicación del régimen especial, puede dar lugar a distintas situaciones a efectos de la Ley 37/1992:

a) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto en origen y la adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo ésta aplicar, en la reventa del bien usado, el régimen especial de bienes usados.

La consultante será sujeto pasivo de la adquisición intracomunitaria y deberá cumplir con las obligaciones impuestas al sujeto pasivo en el artículo 164 de la Ley del Impuesto. En particular, deberá cumplimentar el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

La base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de vehículos usados sujetas y no exentas efectuadas por la consultante a sujetos pasivos revendedores que no aplican el régimen de bienes usados se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 37/1992, el cual se remite a lo dispuesto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios interiores. Así, de acuerdo con el artículo 78, “la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas” (es decir, el importe total de la contraprestación pagada por la consultante al empresario comunitario que efectúa la entrega del vehículo usado). En ningún caso podrá recurrirse al margen de beneficio para determinar dicha base imponible.

b) Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de bienes usados, dicha entrega tributaría en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (tal y como se deduce del artículo 13.1º.b) de la Ley 37/1992, antes reproducido), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del vehículo el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección."

De la escasa información aportada en el escrito de consulta no puede deducirse cuál de las dos situaciones indicadas -letras a) y b)-, es la que va a producirse en la adquisición por parte del consultante de los vehículos automóviles objeto de consulta, por lo que su régimen de tributación, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la reventa del mismo, en cada caso, deberá ajustarse a lo expuesto anteriormente.

6.- Finalmente cabe destacar que en caso que fuera de aplicación el mencionado régimen especial la base imponible se determinaría en función del margen de beneficio y de conformidad con el artículo 137 de la Ley 37/1992 que establece que:

"Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

(...):".

En términos similares se manifestó esta Dirección General en contestación vinculante de 13 de junio de 2022, con número V1336-22.

7.- 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.

Nº de consulta V2320-23
Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida 10/08/2023
Normativa Ley 37/1992 art. 117-bis RIVA RD 1624/1992 art. 30-ter

Descripción de hechos: La entidad consultante es una asociación profesional que agrupa a múltiples empresas del sector del automóvil que tienen por actividad, entre otras, el comercio al por menor de vehículos usados. En el marco de su actividad los asociados adquieren vehículos usados en un establecimiento ubicado en Alemania y después los revenden en su establecimiento en España. El proveedor alemán emite una factura con IVA alemán.

Cuestión planteada: Deducibilidad del IVA soportado en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Contestación completa:

1.- El artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuando se refiere a las entregas intracomunitarias, establece:

“1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

(....)”.

Por su parte el artículo 139 de la citada Directiva señala lo siguiente:

1. La exención prevista en el apartado 1 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292.

(...)

2. La exención prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 138 no se aplicará a las entregas de productos sujetos a impuestos especiales efectuadas por sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia prevista en los artículos 282 a 292.

(...)

El régimen de tráfico intracomunitario de bienes se regula en los artículos 13 y 156 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), que se refiere al hecho imponible "adquisición intracomunitaria de bienes" estableciendo los criterios de sujeción al tributo de dichas adquisiciones.

El artículo 15-Uno recoge el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes en los siguientes términos:

“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

(...).”.

Por su parte, el número 1º del artículo 13 de la Ley delimita el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, que contiene una regla general y varias excepciones, de entre las que interesan, a efectos de la consulta formulada, las contenidas en las letras a) y b):

"Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

(...).".

El citado artículo 13 de la Ley 37/1992, en su número 2º, al referirse a la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, establece que tienen la consideración de vehículos terrestres accionados a motor nuevos, los que cumplen cualquiera de las siguientes conclusiones:

1ª. Que su entrega se efectúe antes de los seis meses siguientes a la fecha de su entrada en funcionamiento.

2ª. Que no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros.

Los vehículos terrestres accionados a motor que no cumplen ninguna de estas condiciones son vehículos usados.

2.- Del escrito de consulta resulta que las empresas consultantes han adquirido vehículos a motor usados en Alemania, que parece que no tienen la consideración de vehículos nuevos en los términos señalados, que han sido recogidos por el adquirente en un establecimiento ubicado en dicho Estado miembro para su traslado posterior al territorio de aplicación del Impuesto. Se desconoce si las entidades alemanas vendedoras de los vehículos usados están acogidas a un régimen de franquicia o al régimen de bienes usados del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania, si bien, en algunas ocasiones se especifica que han repercutido en factura el Impuesto alemán.

Por ello, este Centro directivo atendiendo a las distintas posibilidades dispone lo siguiente:

a) Adquisición de un vehículo usado a un empresario o profesional no revendedor establecido en un Estado miembro distinto del Reino de España (Alemania), transportándose el vehículo con destino a territorio de aplicación del Impuesto por parte del adquirente. En este supuesto, hay que distinguir varias posibilidades:

a,a') Que el empresario transmitente se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien: en este caso, la entrega del vehículo no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria efectuada en España por las entidades consultantes tampoco estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español. Estas últimas podrán aplicar a la reventa del vehículo adquirido el régimen especial de los bienes usados únicamente en el supuesto de que este hubiera tenido, para el empresario en régimen de franquicia al que lo adquirió la consultante, la consideración de bien de inversión.

a,b') Que el empresario transmitente entregue el vehículo usado con aplicación de una exención similar a las previstas por el artículo 20, apartado uno, números 24º y 25º de la Ley 37/1992: en este caso, la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 26, apartado uno de la Ley 37/1992), y la reventa del vehículo por las mismas consultantes podrá efectuarse con aplicación del régimen especial.

a,c') En los demás supuestos, como parecen ser los descritos en el escrito de consulta, la entrega del vehículo usado efectuada por el empresario no revendedor transmitente a las entidades consultantes estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido del país de origen en el marco

de una entrega comunitaria exento del Impuesto en condiciones equivalentes a lo señalado en el artículo 25 de la Ley 37/1992, y la adquisición intracomunitaria efectuada por la consultante estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, no pudiendo aplicar ésta en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

A estos efectos la aplicación de la exención en la entrega intracomunitaria precisa que la consultante haya comunicado su Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) atribuido por la Administración española, u otra Administración tributaria comunitaria distinta de la alemana, en el supuesto analizado, al transmitente. El hecho de que el consultante, empresario profesional, no haya comunicado su NIF-IVA al transmitente determinará que este último no habrá aplicado la exención de la entrega intracomunitaria y, por tanto, habrá repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido alemán. Esta circunstancia no exime para considerar que el adquirente realice, a su vez, una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en España, lugar de llegada del vehículo de cuyo transporte, según la descripción de hechos, se ha hecho cargo el adquirente (artículo 13.1º de la Ley 37/1992).

Las controversias relativas a la no aplicación de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en Alemania a dicha entrega intracomunitaria no corresponden a este Centro directivo, sin perjuicio de la competencia de la Administración tributaria alemana.

b) Adquisición de un vehículo usado a un empresario revendedor de un Estado miembro distinto del Reino de España. También en este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

b,a') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha entrega estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en origen y la adquisición intracomunitaria efectuada por las entidades consultantes estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido español, en las condiciones señaladas en el apartado a,c') anterior, no pudiendo el adquirente aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial de los bienes usados.

b,b') Si la entrega por el revendedor se efectuó con aplicación del régimen especial de los bienes usados, dicha entrega tributará en el país de origen y la adquisición intracomunitaria en España no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido español (artículo 13 número 1º, letra b) de la Ley 37/1992), pudiendo la consultante aplicar en la reventa del bien usado el régimen especial citado.

4.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.