

Numero Resolucion :V3753-2015

Marginal:69473917

Fecha :26-11-2015

DESCRIPCION :

Los consultantes son dos personas físicas que han adquirido un local comercial, constituyendo posteriormente una comunidad de bienes para el arrendamiento del inmueble.

CUESTION:

Posibilidad de que la comunidad de bienes se deduzca el Impuesto soportado en la adquisición del local, y que se documenta en factura recibida por las dos personas físicas. En caso negativo, posibilidad de solicitar al transmitente la emisión de factura a nombre de la comunidad de bienes, aunque ésta se haya constituido con posterioridad a la compra del inmueble

CONTESTACION :

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c) de dicha Ley 37/1992 expresamente otorga la condición de empresario o profesional a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, añadiendo que, en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

Finalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece el concepto de prestación de servicios señalando en su apartado dos, ordinales 2º y 3º, que, en particular, se considerarán como tales:

“2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º Las cesiones de uso o disfrute de bienes.”.

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

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

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

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

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

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

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

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

pasivo del tributo.

En consecuencia, la comunidad de bienes constituida por la propiedad indivisa del inmueble que se destina al arrendamiento tendrá la condición en el Impuesto sobre el Valor Añadido de sujeto pasivo del mismo, viniendo obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales deducidas de la normativa del Impuesto y, esencialmente, las contenidas en el artículo 164.º de la Ley 37/1992.

3.- Respecto del ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición del local, será de nuevo la comunidad de bienes quien, de acuerdo con las limitaciones y requisitos establecidos al efecto por la normativa del Impuesto, en particular, los contenidos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, podrá efectuar el mismo.

El artículo 92 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las cuotas deducibles, establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

1º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(...).

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.”.

De este modo, la comunidad de bienes no podrá deducir una cuota impositiva que no haya soportado por repercusión directa, al haberse repercutido la misma a cada uno de los copropietarios del inmueble.

Por su parte el artículo 94, apartado uno, número 1º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, preceptúa lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Por su parte, el artículo 97 exige:

“Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1º. La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(....)”.

En cuanto a los requisitos establecidos reglamentariamente en relación con el contenido de la factura, el artículo 6, apartado 1, letra c) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1619//2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre) establece obligatoriamente que se debe hacer mención al nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones, que en este caso sería la comunidad de bienes.

No obstante, dicho planteamiento ha de matizarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En particular, el Tribunal en su sentencia de 21 de abril de 2005, Asunto C-25/03, ha manifestado lo siguiente en relación con la cuarta cuestión prejudicial planteada en el proceso:

“75.- Esta cuestión trata esencialmente de que se dilucide si los artículos 18, apartado 1, letra a)), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva exigen que, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad, o si, a tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman una sociedad conyugal, sin que conste tal

desglose.

76.- A este respecto, del artículo 22, apartado 3, letra b)), de la Sexta Directiva, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680, se desprende que, a efectos del ejercicio del derecho de deducción, en las facturas debe figurar separadamente el precio sin impuesto y el impuesto correspondiente por cada tipo impositivo diferente, así como, en su caso, las exenciones que procedan.

77.- En consecuencia, fuera de estas exigencias mínimas, la Sexta Directiva no impone otras menciones obligatorias, como las indicadas en la cuarta cuestión prejudicial.

78.- Es cierto que, conforme al artículo 22, apartado 3, letra c)), de la Sexta Directiva, los Estados miembros tienen la posibilidad de fijar los criterios en virtud de los cuales un documento se puede considerar sustitutivo de una factura y que, con arreglo al apartado 8 del mismo artículo, los Estados miembros están facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude.

79.- La República Federal de Alemania ha hecho uso de esta última posibilidad. Así, en este Estado miembro la UStG dispone que las facturas deben incluir, en particular, el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación.

80.- Sin embargo, como ha recordado la Comisión, según reiterada jurisprudencia, la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en el artículo 22, apartado 3, letra b)), de la Sexta Directiva debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción (sentencia de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y EGI, asuntos acumulados 123/87 y 330/87, Rec. p.4517, apartado 17). Asimismo, las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p.I-1577, apartado 52, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p.I-6973, apartado 59).

81.- Pues bien, en un caso como el controvertido en el litigio principal, no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que este caso afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe

de IVA.

82.- En estas circunstancias, denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad.

83.- Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que los artículos 18, apartado 1, letra a)), y 22, apartado 3, de la Sexta Directiva no exigen, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, que el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del IVA correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.”.

En consecuencia con dicho criterio, a los efectos de que la comunidad de bienes ejercite el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición del local, tendrán validez las facturas expedidas a nombre de cada uno de las dos integrantes de la misma que adquirieron el local en proindiviso, ya que, en el supuesto planteado, el posible riesgo de abuso o fraude al que alude el Tribunal en la sentencia transcrita queda excluido, considerando que la propiedad del inmueble y su atribución concreta están plenamente identificadas.

Asimismo, dicha conclusión no queda desvirtuada por el posible ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto en condiciones que no garanticen que tal deducción se refiera, exclusivamente, a una adquisición de una edificación destinada a la realización de operaciones gravadas, como ha indicado el Tribunal en la sentencia de 10 de marzo de 2005, Asunto C-33/03.

No obstante, podrá solicitarse al transmitente del local la expedición de una factura rectificativa en los términos del artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en la que conste como adquirente del local comercial la citada comunidad de bienes, constituida por sus dos adquirentes en proindiviso, como sujeto pasivo de su explotación en arrendamiento. El mencionado precepto establece lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80

de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente en los artículos 6 ó 7, según proceda.

(...).”.

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.