

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

7982 *RESOLUCION de 29 de marzo de 1995, de la Dirección General de Tributos, sobre la aplicación del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*

La regulación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que incorpora a nuestro ordenamiento la Directiva 94/5/CE del Consejo de la Unión Europea, de 14 de febrero de 1994, aprobada para la armonización de dicho régimen especial.

La nueva regulación ha suscitado algunas dudas de interpretación, que hacen necesario dictar la presente Resolución para unificación de criterios, dándole la publicidad adecuada para su mejor conocimiento y aplicación.

Las cuestiones planteadas y los criterios que, a juicio de este centro directivo, se consideran ajustados a Derecho en cada caso son los siguientes:

Primero. *Entregas de bienes adquiridos por el revendedor antes de 1 de enero de 1986.*—En la normativa vigente hasta el día 31 de diciembre de 1994, el artículo 59 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el artículo 136 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del mismo Impuesto, admitían la aplicación de régimen especial a las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que hubieran sido adquiridos por el revendedor en virtud de una entrega no sujeta al Impuesto, lo que permitía aplicar dicho régimen a las entregas de bienes que habían sido adquiridos con anterioridad al día 1 de enero de 1986.

La Dirección General de Tributos había mantenido este criterio en las Resoluciones vinculantes de 27 de febrero, 10 de junio y 27 de noviembre de 1986, publicadas en el «Boletín Oficial del Estado» de 6 de marzo, 19 de junio y 17 de diciembre de 1986, respectivamente.

La nueva redacción del artículo 135 de la Ley, vigente desde 1 de enero de 1995, no extiende de forma expresa el régimen especial a los bienes adquiridos en virtud de una entrega no sujeta, por lo que la interpretación literal del referido precepto impediría aplicar el régimen especial a las entregas efectuadas a partir de la fecha indicada de los bienes adquiridos antes de 1 de enero de 1986.

Sin embargo, teniendo en cuenta los antecedentes del régimen especial, la razón de su existencia, que es evitar la doble imposición y lo excepcional del problema suscitado, que se refiere a unos bienes determinados y que, pese al largo período de tiempo transcurrido, todavía figuran entre la existencia de los sujetos pasivos, resulta razonable, por interpretación lógica del precepto aludido, flexibilizar su contenido y considerar que el régimen especial es aplicable a las referidas ventas, siempre

que se cumplan los demás requisitos exigidos por la ley a estos efectos.

Ahora bien, para evitar distorsiones en el funcionamiento del Impuesto deberán excluirse del régimen especial, en todo caso, las entregas de aquellos bienes que hubiesen sido adquiridos por el revendedor antes del día 1 de enero de 1986 y, respecto de los cuales, se hubiese disfrutado de las deducciones previstas en el régimen transitorio reguladas por el título IX de la Ley 30/1985.

La base imponible de las entregas que, en base a los razonamientos indicados, pueden acogerse al régimen especial, se determinará conforme a lo previsto en el artículo 137 de la Ley.

En relación con la determinación de la base imponible de estas operaciones se ha planteado también el problema relativo a aquellos bienes que obrasen en poder de los revendedores a 31 de diciembre de 1985, según relaciones fehacientes de existencias referidas a dicha fecha, pero respecto de los cuales no se conoce ni su procedencia ni su coste de adquisición, circunstancias que se han hecho constar en las referidas relaciones de existencias.

En estos casos y a los efectos de resolver razonablemente el problema suscitado, debe entenderse que el margen de beneficio del revendedor en las mencionadas entregas será el 20 por 100 del precio de venta de los bienes o el 10 por 100 de dicho precio cuando se trate de vehículos automóviles de turismo usados.

Segundo. *Entregas de bienes importados por el revendedor en el período comprendido entre el 1 de enero de 1986 y el 31 de diciembre de 1994, respecto de los cuales se ha satisfecho el Impuesto y se ha ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas.*—Las circunstancias señaladas en este epígrafe pueden darse en relación con las importaciones de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

La normativa anterior excluía del régimen especial a los bienes importados por el revendedor, mientras que en la actual las entregas de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección importados por el sujeto pasivo pueden acogerse al régimen especial y parece razonable que se pueda aplicar también este régimen a las entregas de los citados bienes que formen parte de las existencias del sujeto pasivo y que se hayan importado en el período anterior a la vigencia de la nueva legislación, si bien será necesario cumplimentar determinadas obligaciones formales y aplicar las correspondientes regularizaciones al objeto de evitar que se produzcan distorsiones en el funcionamiento del Impuesto. De esta forma se consigue otorgar el mismo trato fiscal a todas las existencias del revendedor, sin detrimento, de la neutralidad del Impuesto.

Consecuentemente, esta Dirección General considera que el revendedor podrá aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las entregas de los bienes a que se refiere este apartado, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º El sujeto pasivo revendedor deberá anotar las adquisiciones o importaciones de los bienes a cuya entrega pretenda aplicar el régimen especial en el libro registro específico a que se refiere el artículo 51 del Regla-

mento del Impuesto, en la redacción dada a este precepto por el Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero («Boletín Oficial del Estado» de 1 de marzo).

2.º El sujeto pasivo revendedor deberá rectificar la deducción de las cuotas satisfechas por la importación de los bienes, minorando en la cuantía procedente el importe de las cuotas deducibles correspondientes a la declaración-liquidación del Impuesto, cuyo plazo de presentación finaliza el día 20 de abril de 1995.

El incumplimiento de los referidos requisitos impediría la aplicación del régimen especial.

Tercero. *Deducción del Impuesto soportado en la adquisición del bien cuando el sujeto pasivo revendedor opte por aplicar el régimen general a la entrega del mismo.*—De acuerdo con las disposiciones contenidas en el capítulo IV del título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su vigente redacción, el régimen especial se aplicará a los revendedores y organizadores de subastas públicas que cumplan los requisitos exigidos por la Ley y en relación con las ventas efectuadas por los mismos de los bienes calificados, según el artículo 136 de la Ley, como bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

No obstante, los referidos sujetos pasivos, según el artículo 135.dos de la Ley, podrán aplicar a cualquiera de las operaciones indicadas el régimen general de Impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas de la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el título VIII de la Ley del Impuesto.

La aplicación del mencionado artículo 135.dos ha originado también dudas en cuanto a la determinación de las cuotas soportadas a que se refiere dicho precepto.

En relación con este punto, debe señalarse que el precepto se refiere a las cuotas soportadas o satisfechas que figuren consignadas separadamente en los documentos justificativos del derecho a la deducción comprendidos en el artículo 97 de la Ley y que, en los casos que ahora se contemplan, comprenderán las siguientes cuotas:

1.º Las cuotas satisfechas que consten en el documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación, respecto de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que hayan sido importados por el revendedor (supuesto previsto en el artículo 135, apartado uno, número 2.º de la Ley).

2.º Las cuotas soportadas al tipo del 7 por 100 por la adquisición de objetos de arte a empresarios o profesionales, que figuren separadamente en la factura expedida por dichos empresarios o profesionales (supuestos previstos en el artículo 135, apartado uno, número 3.º de la Ley).

En los demás supuestos enumerados en el artículo 135, apartado uno, número 1.º de la Ley del Impuesto, no podrá deducirse cuota alguna, ya que no se ha soportado la repercusión o bien la cuota soportada no puede ser deducida al no figurar consignada separadamente en factura, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 138 de la Ley. Además, dichas cuotas están excluidas del derecho a deducir por establecerlo así el artículo 139 de la misma Ley.

Cuarto. *Adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por revendedores españoles.*—El artículo 13, número 1.º, letra a) de la Ley 37/1992, establece que «estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial del Impuesto:

1.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesio-

nales 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 inicia la expedición o el transporte de los bienes».

Asimismo, el artículo 135.uno de la misma Ley determina que el régimen especial se puede aplicar a las entregas de los bienes objeto del mismo que se hayan adquirido, en el interior del país o en otro Estado miembro de la Unión Europea, a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, a empresarios que se beneficien del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de origen, a empresarios que transmiten los bienes en virtud de una entrega exenta del Impuesto por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 20.uno.24 ó 25 de la Ley del Impuesto y a otros sujetos pasivos revendedores que apliquen a sus respectivas entregas el régimen especial.

También se puede aplicar el régimen especial, de acuerdo con el aludido artículo 135.uno, a las entregas de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección que hayan sido importados por el revendedor y a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de operaciones a las que sea aplicable el tipo reducido, de acuerdo con el artículo 91.uno.4 y 5 de la Ley del Impuesto.

En los supuestos comprendidos en este apartado y de acuerdo con la normativa del Impuesto, particularmente con los preceptos transcritos anteriormente, procede aplicar los siguientes criterios:

A) Cuando el transmitente sea una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

En este caso, la entrega efectuada por el transmitente no estará sujeta al Impuesto ni tampoco estará sujeta al Impuesto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.º de la Ley, la adquisición intracomunitaria que realice el revendedor.

En la reventa del bien, no obstante, el sujeto pasivo podrá aplicar el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, de acuerdo con el contenido en el artículo 135.uno de la Ley.

B) Cuando el transmitente sea un empresario o profesional no revendedor, acogido al régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de origen o que transmita los bienes con exención al amparo de los criterios contenidos en el artículo 20.uno.24 y 25 de la Ley del Impuesto.

En estos casos, el adquirente de los bienes (el revendedor) no soportará el Impuesto en el Estado miembro de origen y la adquisición intracomunitaria de bienes que efectúe en el territorio peninsular español o islas Baleares estará no sujeta o exenta, en aplicación de los artículos 13.1.º y 26.uno de la Ley del Impuesto, pero podrá aplicar a la reventa de los bienes el régimen especial en virtud de las previsiones contenidas en el citado artículo 135.uno de la Ley.

C) Cuando el transmitente sea un empresario o profesional no revendedor que transmite el bien en el ejercicio de su actividad, en supuestos diferentes de los mencionados en la letra B) anterior.

En estas operaciones se aplicará el régimen general del comercio intracomunitario, que determina la exención del Impuesto en la entrega intracomunitaria del bien realizada en el Estado miembro de origen y la sujeción de la correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes realizada por el revendedor en el territorio de

aplicación del Impuesto. En este caso, el revendedor deberá efectuar la liquidación del Impuesto, siendo la base imponible el importe total de la contraprestación relativa a la mencionada adquisición, según dispone el artículo 82 de la Ley del Impuesto.

La posterior reventa de los bienes realizada por el sujeto pasivo revendedor podrá acogerse al régimen especial cuando la correspondiente adquisición intracomunitaria de obras de arte haya tributado al tipo reducido del Impuesto previsto en el artículo 91.uno.5 de la Ley del Impuesto, las reventas de los bienes distintos a los indicados deberán tributar obligatoriamente por el régimen general del Impuesto.

D) Cuando el transmitente sea un revendedor de los bienes objeto del régimen especial.

En este supuesto se comprenden dos situaciones distintas:

1.º Que el revendedor u organizador de la venta en subasta pública aplique el régimen general a la entrega por él realizada, en cuyo caso no repercutirá el Impuesto, por tratarse de una entrega intracomunitaria de bienes. En tal supuesto, el revendedor adquirente del bien realizará en España una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto y no exenta del mismo, estando constituida la base imponible por el importe total de la contraprestación de la compra del bien. En la reventa de dicho bien que ulteriormente realice el revendedor no podrá aplicarse el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2.º Que el revendedor u organizador de la venta en subasta pública aplique el régimen especial a la venta por él realizada, en cuyo caso no aplicará exención alguna, pero repercutirá el Impuesto del Estado donde se haya realizado la entrega únicamente por su margen de beneficio. En tal supuesto no está sujeta al Impuesto la adquisición intracomunitaria que de dichos bienes realiza el revendedor español, el cual podrá aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a la reventa de los mismos que realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Quinto. *Entregas de bienes usados adquiridos a empresarios en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*—En estos casos, la normativa vigente hasta el día 31 de diciembre de 1994, se había interpretado por las Resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos de 16 de abril, 28 de abril y 30 de junio de 1986 publicadas en el «Boletín Oficial del Estado» de 26 de abril, 10 de mayo y 22 de julio, respectivamente, en el sentido de que dichas entregas podían acogerse al régimen especial cuando los sujetos pasivos que las efectuaban cumplían los requisitos establecidos por la Ley y tenían por objeto los bienes a los que se extendía el régimen especial.

Sin embargo, la nueva redacción dada al artículo 135 de la Ley 37/1992, por la ya mencionada Ley 42/1994, no permite aplicar el régimen especial a las entregas de los bienes usados adquiridos a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En efecto, las adquisiciones de bienes efectuados a los agricultores en régimen especial no están comprendidas en la enumeración que hace el artículo 135.uno de bienes cuya reventa posterior se pueda acoger al régimen especial.

Consecuentemente, la reventa de los bienes usados adquiridos a agricultores en régimen especial deberá tributar necesariamente por el régimen general del Impuesto.

Sexto. *Identificación de los destinatarios en las facturas expedidas por los revendedores de bienes usados,*

objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.—El artículo 2.º del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales («Boletín Oficial del Estado» del 30), establece que los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen, en la que deberán constar, según establece el artículo 3.º del propio Real Decreto, entre otros datos, los de identificación del destinatario de la operación.

No obstante, el artículo 4.º, número 1 del mismo Real Decreto dispone que «tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en el desarrollo de la actividad, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario si se trata de operaciones cuya contraprestación no sea superior a 15.000 pesetas y en los demás casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

El propio artículo 4.º, número 2, letra a), en redacción dada por el Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre («Boletín Oficial del Estado» del 6), establece que «en las operaciones que a continuación se describen, cuando su importe no exceda de 500.000 pesetas, las facturas podrán ser sustituidas por talonarios de vales numerados o, en su defecto, "tickets" expedidos por máquinas registradoras:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes cuando el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por su naturaleza sean principalmente de utilización industrial».

De los citados preceptos cabe concluir que en las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección cuya contraprestación exceda de 500.000 pesetas, el sujeto pasivo deberá expedir factura completa, en la que consten, entre otros datos, los de identificación del destinatario, salvo que, tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria autorice que no se identifique en la factura al adquirente de los bienes.

Madrid, 29 de marzo de 1995.—El Director general, Eduardo Abril Abadín.

MINISTERIO DE INDUSTRIA Y ENERGIA

7983

ORDEN de 28 de marzo de 1995 por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de subvenciones en el marco del Plan de Ahorro y Eficiencia Energética para el periodo 1995-1999 y se convocan las del ejercicio 1995.

El Plan de Ahorro y Eficiencia Energética (PAEE) es un programa concreto de actuaciones, incluido en el Plan Energético Nacional (PEN) 1991-2000 aprobado