

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3307-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	13/07/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-c); 84-Tres; 92-Uno; 164-Uno-3º- Real Decreto 1496/2003. art 12.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante desea saber la posibilidad de que un comunero, empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pueda deducir las cuotas del Impuesto soportadas por la Comunidad de propietarios a la que pertenece, en proporción a su participación, así como qué requisitos debe reunir la copia de la factura girada al comunero como documento formal suficiente para practicar, en su caso, la deducción.
CUESTION-PLANTEADA	Las que se relacionan en los hechos.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El artículo 4 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.”.</p> <p>Por su parte, el apartado uno y dos del artículo 5 de la misma Ley dispone que “Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>(...)</p> <p>c) 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.</p> <p>En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. 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.</p> <p>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.</p> <p>(...).”.</p>

Finalmente, el artículo 84, apartado tres, de la Ley 37/1992 preceptúa 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.”.

2.- Las comunidades de propietarios, con carácter general, no reúnen los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido para atribuirles la condición de empresarios o profesionales. Es criterio reiterado de este Centro Directivo que la actividad que realizan, que se concreta en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el mantenimiento, utilización, funcionamiento, etc., de los bienes, elementos, pertenencias y servicios comunes, y en la distribución de los gastos efectuados por tal concepto entre los miembros de la misma, no constituye una actividad de carácter empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dichas comunidades tienen, por tanto, la condición de consumidores finales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no pudiendo repercutir dicho Impuesto sobre los comuneros con ocasión del cobro de las derramas que efectúan a los mismos, ni deducir las cuotas del Impuesto soportadas en la adquisición de bienes o servicios.

Sin embargo, este criterio general no obsta para que dichas comunidades de propietarios puedan efectivamente desarrollar actividades empresariales a título oneroso adquiriendo, por ello, la condición de sujetos pasivos del Impuesto.

De la descripción de hechos contenida en el escrito de consulta no puede inferirse que la comunidad de propietarios a la que se refiere el consultante desarrolle algún tipo de actividad empresarial por lo que, a falta de otra prueba que indique lo contrario, dicha comunidad no tendría la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por lo que se refiere a la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos comunes que no se correspondan con la actividad económica llevada a cabo por la comunidad de propietarios, el artículo 92, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que “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.

2º. Las importaciones de bienes.

3º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9, número 1º, letras c) y d), 84, apartado uno, número 2º, y 140 quince, todos ellos de esta Ley.

4º. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1º, y 16 de esta Ley.”.

En consecuencia, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 92 de la citada Ley, los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no podrán deducir las cuotas que no hayan soportado por repercusión directa.

De acuerdo con lo anterior, los empresarios o profesionales que pertenezcan a una comunidad de propietarios no podrán, en principio, deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen sido soportadas por la comunidad. La razón es que dichas cuotas han sido repercutidas directamente a la comunidad de propietarios, no a los comuneros. Es decir, los comuneros no soportan ninguna cuota por repercusión directa.

4.- No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de abril de 2005, HE (asunto C-25/03), en el caso de una sociedad matrimonial que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquiere un bien de inversión (inmueble) para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, a efectos de la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, ha señalado lo siguiente:

“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.

(...)

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 incluyan 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.”.

5.- El artículo 97 de la Ley 37/1992, que se ocupa de regular los requisitos formales para el ejercicio del derecho a la deducción, dispone lo siguiente:

“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.

2º. La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

3º. El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.

4º. La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta Ley.

5º. El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta Ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.”.

Por su parte, el artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: “3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 14 del mencionado Reglamento, regula la expedición de duplicados de las facturas de la siguiente forma:

- “1. Los empresarios y profesionales o sujetos pasivos sólo podrán expedir un original de cada factura.
2. La expedición de ejemplares duplicados de los originales de las facturas únicamente será admisible en los siguientes casos:
 - a) Cuando en una misma entrega de bienes o prestación de servicios concurren varios destinatarios. En este caso, deberá consignarse en el original y en cada uno de los duplicados la porción de base imponible y de cuota repercutida a cada uno de ellos.
 - b) En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa.
3. Los ejemplares duplicados a que se refiere el apartado anterior de este artículo tendrán la misma eficacia que los correspondientes documentos originales.
4. En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expresión «duplicado».”.

Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad de propietarios se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, éstos podrán deducir el Impuesto que les ha sido repercutido, siempre que se trate de empresarios o profesionales y se cumplan los demás requisitos para efectuar la deducción, de conformidad con lo previsto en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992.

Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se ha transcrito, los miembros de una comunidad de propietarios que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, que sí tengan dicha condición, podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad, para lo cual deberán estar en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten los porcentajes de base imponible y cuota tributaria que les correspondan en función de su participación en la comunidad. Dichos porcentajes podrán acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.).

Adicionalmente, y a estos solos efectos, será válido, igualmente, que los comuneros estén en posesión de una copia de la factura original emitida a nombre de la comunidad y que dicha copia sea certificada o diligenciada por el administrador de la referida comunidad de propietarios.

Esta alternativa, excepcional, y que trae su causa de la jurisprudencia comunitaria, únicamente se considera ajustada a derecho en la medida en que la comunidad que aparece como destinataria en la factura no tiene la condición de empresario o profesional, de forma que no cabe, en ninguna medida ni cuantía, la deducción por ésta de las cuotas que soporta, por lo que no hay posibilidad alguna de fraude, evasión o abuso.

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.