

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064430

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 2424/2013

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Concepto de actividades empresariales o profesionales. *Adquisición de un cuadro por un Banco, junto con otras obras, en pago por la ejecución de un aval prestado y por el que tuvo que pagar en nombre del avalado a la AEAT.* Es cierto que puede haber una separación entre el patrimonio empresarial y el no empresarial de las personas jurídicas, y que no toda transmisión efectuada por una sociedad mercantil se realiza en el ejercicio de su actividad económica propia necesariamente; no obstante, debemos destacar que en el seno de las actividades de sociedades la Ley establece una presunción del carácter empresarial de sus operaciones, aun cuando sean ocasionales, siendo necesario para desvirtuarlo una prueba en contrario. Debe recordarse que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. Además, debemos recordar que es una actividad típica del Banco la concesión de avales, y si en ejecución de uno de estos avales debe quedarse con bienes del avalado, lo está haciendo en el ejercicio de la actividad que le es propia y que se integra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto. Y si bien es cierto que los bienes que ingresan en el patrimonio del Banco de este modo pueden no tener relación con su actividad -por su naturaleza-, al ser adquiridos como consecuencia de su actividad y para su venta, debemos considerarlos integrados en el patrimonio empresarial de la entidad por su origen, sin que deban considerarse no afectos de cara a su transmisión, lo que podría tener consecuencias importantes en el derecho a deducir de la entidad sin que hubiese sido su intención puesto que no era su objetivo inmediato o directo conseguir esos bienes sino únicamente conceder el aval y obtener ingresos por ello, lo cual sí es actividad típica de banca. Es evidente que el Banco no se queda con los bienes en cuestión para realizar una actividad económica con ellos propia de su naturaleza afectándolos así a un actividad que permita su uso durante un tiempo indefinido, sino que son simplemente una fórmula para cobrar en los casos en que sus operaciones crediticias lo requieren, y también es cierto que en algunos casos puede que el Banco decida quedarse los bienes adquiridos para formar parte de su patrimonio y estos casos habrá que analizarlos por separado cuando concurren para determinar así su régimen; pero en casos como el expuesto, en que el banco se queda con un bien durante el tiempo necesario para lograr su venta, debemos considerar que forma parte de su patrimonio empresarial. Y en este caso concreto, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la venta, si bien no es reducido, tampoco puede considerarse excesivo dadas las características del bien en cuestión, pues no siempre es sencillo encontrar comprador para este tipo de obras de arte. También debemos destacar que el Banco necesita tener liquidez para realizar su actividad económica, y desde este punto de vista también llegaríamos a la conclusión de considerar los bienes así adquiridos afectos a su actividad, pues se adquieren en el ejercicio de la misma, y se venden para conseguir liquidez y continuar ejerciendo su actividad, esto es, la transmisión se encuadra también dentro de las actividades propias de la entidad financiera. Finalmente, alegan que subsidiariamente, la venta de un bien adquirido en pago de deudas debe considerarse actividad accesoria a la principal de concesión de préstamos o avales, en cuyo caso la venta del cuadro estaría exenta de IVA por aplicación del art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Pues bien, resulta evidente que la venta de la obra pictórica no constituye una actividad accesoria de la financiera, pues si bien se trata de una operación realizada como consecuencia de los problemas en los que se encuentran los clientes de la entidad, se trata de una actividad autónoma y completamente diferenciada de la principal y no puede entenderse que se concluya con la finalidad de obtener una mejor condición en la actividad financiera. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 9 y 20.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por D^a **Ax...** y D. **Mx...** en nombre y representación de la **herencia yacente de D. Jx...** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Resolución de 18 de diciembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana por la que se desestima la reclamación 46/06051/2012, interpuesta frente a actuación de repercusión tributaria efectuada por **BANCO X**, S.A., con CIF: ..., mediante factura número ... de fecha 17 de abril de 2012.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 17 de abril de 2012, se otorga escritura pública por la que **BANCO X** transmite a **D. Jx...** un cuadro de ..., denominado "...", ..., óleo sobre lienzo de 90x110 cm. El precio convenido es de 1.640.650,05 euros, repercutiendo la parte vendedora 295.317,01 euros de IVA, si bien el representante del comprador manifiesta que no está de acuerdo con que la compraventa se encuentre sujeta a IVA, por lo que se reserva el derecho para su devolución.

Por la compraventa citada, **BANCO DE X** expide la factura ..., por un importe total de 1.939.037,03 euros, siendo 1.643.251,72 euros el precio de la obra pictórica, y 295.785,31 euros el IVA que grava la operación.

El cuadro había sido adquirido por **BANCO DE X** mediante escritura pública de 19 de octubre de 2009, siendo el transmitente **D. Bx...**. En la escritura se transmiten diversas obras pictóricas por un valor total de 3.800.000 euros, precio que retuvo íntegramente la parte compradora para entregar dicha cantidad a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en pago parcial de la obligación fiscal garantizada con un aval concedido por el Banco al vendedor, completándose el pago con otras cantidades que la compradora debe pagar con cargo a los depósitos que tiene a nombre del vendedor o de otros terceros, puesto que el vendedor garantiza solidariamente con **BANCO DE X** el pago de la obligación tributaria.

Segundo.

Disconforme D. **Jx...** con la repercusión de IVA en la compra a **BANCO DE X** del cuadro, interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (RG: 46/6051/2012), la cual es desestimada mediante Resolución de 18 de diciembre de 2012 por entender el TEAR que el cuadro se integraba en el patrimonio empresarial del Banco, y por ello su transmisión estaba sujeta a IVA.

Tercero.

Frente a la Resolución del TEAR, los representantes de la herencia yacente de **D. Jx...**, en calidad de albaceas de la misma, interponen el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alegan los recurrentes que en las personas jurídicas cabe la separación entre un patrimonio empresarial y un patrimonio no empresarial, perteneciendo el cuadro al patrimonio no empresarial del Banco puesto que no se encuentra afecto a sus actividades empresariales, y de esta forma la transmisión del mismo no debe quedar sujeta a IVA. Considera claro que el cuadro no está afecto a la actividad del Banco porque no concurre ninguno de los elementos de prueba establecidos en el artículo 27 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Subsidiariamente, la venta de un bien adquirido en pago de deudas debe considerarse actividad accesoria a la principal de concesión de préstamos o avales, en cuyo caso la venta del cuadro estaría exenta de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión a resolver es la sujeción a IVA de la transmisión por BANCO DE X de la obra pictórica al recurrente.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, que establece la sujeción al impuesto, dispone:

“Uno. 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.

Dos. Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. (...)

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular”.

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 37/1992, bajo la rúbrica “Concepto de empresario o profesional” dispone:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo (...)

b) Las sociedades mercantiles, en todo caso (...).”.

En el presente caso, estamos ante una entrega de bienes efectuada por **BANCO DE X**, sin que se cuestione que se trata de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil que es empresario o profesional. No obstante, los recurrentes consideran que el cuadro de ... no se encontraba afecto a las actividades económicas del Banco, motivo por el que su transmisión quedaría fuera del ámbito de aplicación del IVA.

De conformidad con los artículos de la Ley transcritos, cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, lo hacen comúnmente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del IVA, que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional. Por ello en el artículo 5 de la Ley, ya citado, se establece que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales, en todo caso, esto es, cuando realizan una actividad económica que queda encuadrada en el ámbito de aplicación del impuesto.

Se puede concluir por tanto que, como regla general, la Ley quiere que, en principio, cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA, siempre y cuando la sociedad mercantil realice una actividad de carácter económico a los efectos del impuesto que permita concluir que actúa dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Los recurrentes pretenden que el cuadro no pertenece al patrimonio empresarial del Banco pues nunca ha tenido intención de realizar una actividad empresarial con él, y al no pertenecer a su patrimonio empresarial, su entrega no se realizaría en el ejercicio de la actividad empresarial del banco.

Es cierto que puede haber una separación entre el patrimonio empresarial y el no empresarial de las personas jurídicas, y que no toda transmisión efectuada por una sociedad mercantil se realiza en el ejercicio de su actividad económica propia necesariamente; no obstante, debemos destacar que en el seno de las actividades de sociedades la ley establece una presunción del carácter empresarial de sus operaciones, aun cuando sean ocasionales, siendo necesario para desvirtuarlo una prueba en contrario.

Debe recordarse que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular, según el citado artículo 4 de la LIVA.

Los recurrentes fundan sus pretensiones en la inicial adquisición del cuadro por el Banco. **BANCO DE X** adquirió la obra, junto con otras, en pago por la ejecución de un aval prestado y por el que tuvo que pagar en nombre del avalado a la AEAT. Consideran que, tras la adquisición:

- Por la naturaleza de la obra, no tiene relación con la actividad financiera que realiza el Banco.
- Desde la adquisición en 2009 no se ha dado de alta en ningún epígrafe del IAE para realizar alguna actividad vinculada a las obras de arte.
- No consta que se hayan solicitado licencias para realizar actividades vinculadas con obras de arte.

Por ello desvinculan la obra del patrimonio empresarial del Banco.

No obstante, debemos recordar que es una actividad típica del Banco la concesión de avales, y si en ejecución de uno de estos avales debe quedarse con bienes del avalado, lo está haciendo en el ejercicio de la actividad que le es propia y que se integra dentro del ámbito de aplicación del impuesto. Y si bien es cierto que los bienes que ingresan en el patrimonio del Banco de este modo pueden no tener relación con su actividad (por su naturaleza), al ser adquiridos como consecuencia de su actividad y para su venta, debemos considerarlos integrados en el patrimonio empresarial de la entidad por su origen, sin que deban considerarse no afectos de cara a su transmisión, lo que podría tener consecuencias importantes en el derecho a deducir de la entidad sin que hubiese sido su intención puesto que no era su objetivo inmediato o directo conseguir esos bienes sino únicamente conceder el aval y obtener ingresos por ello, lo cual sí es actividad típica de banca. Es evidente que el Banco no se queda con los bienes en cuestión para realizar una actividad económica con ellos propia de su naturaleza afectándolos así a un actividad que permita su uso durante un tiempo indefinido, sino que son simplemente una fórmula para cobrar en los casos en que sus operaciones crediticias lo requieren, y también es cierto que en algunos casos puede que el Banco decida quedarse los bienes adquiridos para formar parte de su patrimonio y estos casos habrá que analizarlos por separado cuando concurran para determinar así su régimen; pero en casos como el expuesto, en que el banco se queda con un bien durante el tiempo necesario para lograr su venta, debemos considerar que forma parte de su patrimonio empresarial. Y en este caso concreto, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la venta, si bien no es reducido, tampoco puede considerarse excesivo dadas las características del bien en cuestión, pues no siempre es sencillo encontrar comprador para este tipo de obras de arte.

También debemos destacar que el Banco necesita tener liquidez para realizar su actividad económica, y desde este punto de vista también llegaríamos a la conclusión de considerar los bienes así adquiridos afectos a su actividad, pues se adquieren en el ejercicio de la misma, y se venden para conseguir liquidez y continuar ejerciendo su actividad, esto es, la transmisión se encuadra también dentro de las actividades propias de la entidad financiera.

Tercero.

Finalmente, los recurrentes alegan que subsidiariamente, la venta de un bien adquirido en pago de deudas debe considerarse actividad accesoria a la principal de concesión de préstamos o avales, en cuyo caso la venta del cuadro estaría exenta de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sobre esta cuestión, cabe destacar que el artículo 9.1.c LIVA conceptúa las actividades accesorias de la siguiente manera: “no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización.”

Ciertamente esta definición del concepto de “actividad accesoria” no es completa, por lo que procede acudir a la jurisprudencia comunitaria para delimitar dicho concepto. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados 308/96 y 94/97, Madgett y Baldwin y en su sentencia de 21 de junio de 2007, Asunto C-453/05, VolkertLudwing/Finanzmt Luckenwalde, señala que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal prestado. Por otra parte, el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de noviembre de 2010 (recurso 712/2006), recogiendo la jurisprudencia anterior, señala que para que una actividad pueda calificarse como accesoria debe contribuir a la realización de la actividad principal y los clientes que se busquen para realizar dicha actividad deben ser un medio o instrumento para lograr la prestación del servicio principal.

En el ámbito administrativo, la doctrina establecida por la Dirección General de Tributos, entre otras, en las contestaciones a las consultas números V1396/2009, de 15 de junio y V0924/2009, de 30 de abril, también recogiendo la jurisprudencia comunitaria, señala que las actividades accesorias son las que coadyuvan, facilitan o complementan la realización de la actividad principal, es decir, debe tratarse de actividades que no se realizan aisladamente por el empresario o profesional y que no son autónomas de la actividad principal.

Este TEAC, recogiendo la jurisprudencia y doctrina anteriores, concluye que resulta evidente que la venta de la obra pictórica no constituye una actividad accesoria de la financiera, pues si bien se trata de una operación realizada como consecuencia de los problemas en los que se encuentran los clientes de la entidad, se trata de una actividad autónoma y completamente diferenciada de la principal y no puede entenderse que se concluya con la finalidad de obtener una mejor condición en la actividad financiera.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada interpuesto,

ACUERDA:

desestimarlo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.