Memoria en interés de ADIN:

El IVA EN LA REVENTA PROFESIONAL DE EMBARCACIONES DE RECREO

GV Advocats i Economistes
R. Cataluña 121, 4º2º
08008 - Barcelona

Informe sobre el régimen del IVA aplicable a la embarcaciones de segunda mano cuando son vendidas por profesionales o empresas.

I- REGIMEN GENERAL DEL IVA

A) Hecho imponible

La ley 37/ 1992, de 28 de diciembre, sobre el IVA, establece que estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto -el territorio español- 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.

Se entienden, ***en todo caso***, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. También tiene siempre la misma consideración las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

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.

Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto *transmisiones patrimoniales onerosas* del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

La venta de una embarcación debe considerarse entrega de bienes y por lo tanto, siempre que dicha entrega se realice como actividad profesional o empresarial se aplicara el IVA. En el caso de que el vendedor sea una sociedad mercantil en cualquiera de sus modalidades la venta estará sujeta al IVA

B) Base imponible

La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Es decir, en el caso de una compraventa, por el precio de la misma.

C) Sujeto pasivo y responsable el impuesto

Son sujetos pasivos 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 los números siguientes.

Son los obligados a pagar el impuesto. El IVA tiene la particularidad de que el impuesto se repercute directamente al destinatario de la entrega –el comprador en nuestro caso.

Son también responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto.

D) Tipo

El tipo general del IVA es el 16%

II- REGIMEN ESPECIAL DEL IVA DE BIENES USADOS

A) Supuestos en que se aplica

El Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, es aplicable entre otros a los sujetos pasivos del IVA -es decir empresas o profesionales- ***revendedores*** de bienes usados cuando las entregas de de dichos bienes se haga a:

1) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

2) 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 tuviese para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.

3) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20.1 números 24 ó 25 de esta Ley.

4) A revendedores que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

Tiene consideración de revendedores los que realizan entregas de bienes usados de manera habitual, cuando los hayan adquirido para su posterior reventa.

Se excluyen de este régimen las ventas ocasionales y las de bienes que han sido adquiridos por el revendedor para el desarrollo de su actividad (no para la reventa). Es un régimen voluntario aplicable a empresarios o profesionales cuyo negocio es la reventa.

En cualquier caso, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones el ***régimen general del impuesto -es decir el tipo del 16% sobre el valor de la venta-***, teniendo en dicho caso 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.

También cuando se realiza la 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 puede aplicarse el régimen especial.

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 el revendedor. Este podrá aplicar en la reventa, si lo desea, el régimen especial de los bienes usados.

B) Concepto de bienes usados

A los efectos del impuesto, son bienes usados los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos.

En el caso concreto de medios de transporte, entre los cuales debemos incluir las embarcaciones, estos serán considerados usados cuando:

1) Su entrega se efectúe después de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio.

2) Las embarcaciones haya navegado más de 100 horas.

No se puede aplicar el régimen especial de bienes usados cuando:

1) Los bienes –embarcaciones en nuestro caso- hayan sido utilizado por el empresario y los transformados o renovado por él.

A los efectos, se entiende ***utilización*** cuando se emplea por el empresario con los mismos fines a los que el bien esta objetivamente destinado, en nuestro caso, navegar. ***Transformación*** consiste en realizar las operaciones necesarias para que la embarcación sea usada con fines diferentes a los originales y ***renovación*** son las operaciones necesarias para que la embarcación mantenga las características originales cuyo coste sea superior al precio de compra.

C) Base imponible

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.

Se calcula aplicando la siguiente formula:

BI = (PV – PC) / 1.16

Donde BI = BASE IMPONIBLE
PV = PRECIO DE VENTA IVA INCLUIDO
PC = PRECIO DE COMPRA QUE ES EL VALOR TOTAL DE LA CONTRAPRESTACION.

<u>Ejemplo:</u>

Una náutica compra una embarcación a un particular por 30.000 Euros y la revende por 40.000 Euros, acogiéndose al régimen especial.

Total factura	40.000,00 Euros
Margen reventa	10.000,00 Euros
Base imponible IVA	8.620,69 Euros
IVA	1.379,31 Euros

Cuando no se conozca el precio que se pagó por la compra del bien, el margen será del 20% del precio de la entrega.

Cuando el precio de la venta del bien sea inferior que el de la compra –margen negativo- o igual la base imponible y cuota de IVA será CERO.

En el caso de que se vendan vehículos usados, el precio de las reparaciones, materiales o repuestos que incorpore el revendedor no se debe incluir en el precio de compra (DGT 28-01-97). Cuando se trata de medios de transporte sujetos al Impuesto Especial de Matriculación (12% en el caso de embarcaciones de mas de 7.5 metros de eslora) cuya primera matriculación realiza el revendedor en España, dicho importe no se incluirá en el precio de compra para determinar la base imponible de la posterior venta (DGT 14-05-99)

D) Repercusión del Impuesto.

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos ***no deben consignar separadamente la cuota repercutida***, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación y no serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este Capítulo.

E) Deducciones

Cuando las entregas se realizan con sujeción al régimen general del IVA el revendedor tiene derecho a deducirse las cuotas soportadas o satisfechas en su adquisición. No son deducibles por los revendedores:

1- Las cuotas que soporten en la adquisición o importación de bienes que trasmitan en aplicación del régimen especial.
2- Las cuotas que les repercutan otros vendedores que a su vez revendan aplicando el régimen especial.

F) Tipo impositivo

El tipo impositivo es del 16% en el caso de bienes usados.

G) Obligaciones formales

Es exigible al empresario o profesional la declaración de alta de la actividad (Modelo 036) o modificación si ya esta dada de alta ante la AEAT, mencionando que aplicará el régimen especial de bienes usados.

También se debe dar de alta en el Impuesto de Actividades Económicas y debe figurar dicha actividad en el objeto social de la sociedad mercantil en su caso.

Las operaciones realizadas sujetas a este régimen se declararán en el Modelo 300.

Además, los revendedores que se sujeten a este régimen tienen las siguientes obligaciones:

1- Expedir una factura por cada adquisición a personas que no actúan como empresarios o profesionales, que debe ser firmada por vendedor y contener los datos y requisitos de las facturas ordinarias.

2- En las facturas que expidan los revendedores por las entregas de los bienes acogidos a este régimen especial se debe hacer constar esta circunstancia, mencionando la Directiva 77/ 388/ CE Art. 26 bis.

3- Llevar un libro de registros especifico en el que se deben anotar cada una de las entregas de bienes acogidos al régimen especial , indicando la clase de bien, el precio de la compra, precio de venta, IVA repercutido, número de factura de compra y numero de factura de venta.

Este documento, salvo errores u omisiones involuntarias, constituye nuestra opinión sobre la cuestión sometida, que puede ser diferente a cualquier otra mejor fundada en derecho. Esta opinión, está basada en el resultado del estudio de los aspectos relevantes de la cuestión sometida a examen y para el uso exclusivo de las personas para quienes ha sido producida. Su uso por personas diferentes debe ser solicitado a GV Advocats i Economistes.