

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1002-22
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	05/05/2022
Normativa	Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y Dos; 88; 92-Uno; 97-Uno; 164-Uno-3º- RD 1619/2012 art. 2;6;7;14;15-
Descripción de hechos	El consultante y sus hermanos han recibido los servicios de un Notario para la partición de una herencia, que les fueron facturados en septiembre de 2020. Pasado un año, han detectado que uno de los hermanos aparece en la factura como destinatario único de la misma. Han solicitado a la Notaría que se anule dicha factura y se emita una nueva, en la que aparezca cada uno de los herederos como destinatarios de la parte proporcional correspondiente de los citados servicios. La Notaría les ha respondido que no tienen obligación de llevar a cabo dicha rectificación.
Cuestión planteada	Obligación del prestador de los servicios descritos de emitir una nueva factura a cada uno de los herederos destinatarios de los mismos.
Contestación completa	<p>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.”.</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera 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.”.</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).”.</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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>

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.

(...).”.

En consecuencia, el prestador de los servicios objeto de consulta tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992, relativo a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

En relación con el caso consultado, el artículo 1064 del Código Civil establece que los gastos de partición, hechos en interés común de todos los coherederos, se deducirán de la herencia.

En virtud de todo lo anteriormente expuesto cabe concluir que el destinatario de los servicios prestados por la Notaría, y quien debe figurar como destinatario en la correspondiente factura, será la persona que le hubiera realizado el encargo, es decir, la comunidad hereditaria, aun cuando sean los herederos los que se beneficien del resultado.

3.- Por otra parte, en relación con la deducción de cuotas soportadas, el artículo 92, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“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 correspondan a las siguientes operaciones:

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

2.º Las importaciones de bienes.

3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Ley.

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

Por tanto, 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.

Así pues, en el caso objeto de consulta, los herederos no podrán, en principio, deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen sido soportadas por la comunidad hereditaria. La razón es que dichas cuotas han sido repercutidas directamente a la misma y no a los herederos. Es decir, los herederos no soportan ninguna cuota por repercusión directa. Ello implica que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 92 de la Ley 37/1992, dichos herederos no podrán deducirse estas cuotas que no les han sido directamente repercutidas, aunque tengan la condición de empresario o profesional.

4.- No obstante lo anterior, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, 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.

(...)

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.”.

5.- El artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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.

(...)

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.”.

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 expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se encuentra recogido en 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».”.

La factura y los duplicados deben ser expedidas por quien realice las operaciones sujetas al impuesto a favor del destinatario de éstas, es decir, de la herencia yacente y, en su caso, de los distintos herederos que forman la misma.

Por tanto, si en las facturas que documentan las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios cuya destinataria sea la comunidad hereditaria se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados herederos, estos 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.

Por tanto, en casos como el que nos ocupa, cuando el heredero sea un empresario o profesional, podrá deducir el Impuesto que le ha sido repercutido, siempre que se cumplan los demás requisitos

mencionados.

Alternativamente, y teniendo en cuenta los criterios establecidos por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se ha transcrito, los herederos consultantes, siendo empresarios o profesionales miembros de una comunidad hereditaria que por sí misma no tiene la condición de empresario o profesional, 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 el porcentaje de base imponible y cuota tributaria que les corresponda en función de su participación en la comunidad. Dicho porcentaje podrá acreditarse mediante otro tipo de documentos.

Esta alternativa, excepcional, y que trae causa de la jurisprudencia comunitaria, únicamente se considera ajustada a derecho en la medida en que la comunidad hereditaria que aparece como destinataria en la factura no tenga 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.

En cualquier otra circunstancia, el ejercicio del derecho a la deducción estará condicionado al cumplimiento de los requisitos formales en los términos que se han señalado en los demás apartados de esta contestación.

6.- Por último, en el caso de que la factura expedida inicialmente por la notaría no cumpla con los requisitos analizados en apartados anteriores, al no haberse consignado como destinataria la comunidad hereditaria, sino solo uno de los herederos, será necesaria la rectificación de la misma en los términos previstos en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que establece lo siguiente:

“Artículo 15. Facturas rectificativas.

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.

(...)

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.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar otros procedimientos de rectificación de facturas, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate.

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

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2.

No obstante, las facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que las facturas simplificadas expedidas en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.1.”.

7.- 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.