

Artículo de nuestro experto de cabecera José M^a Tocornal

Comentarios a la Consulta [V2371-21](#), de 20/08/2021

Se plantean los tres temas siguientes:

- Deducciones de cuotas soportadas tras el cese en la actividad.
- Autoconsumo por entregas de bienes, cuando en la adquisición de los mismos no se habían soportado cuotas de IVA.
- Base Imponible por la entrega de un vehículo afecto a la actividad económica, cuando en la adquisición se habían soportado cuotas de IVA.

1. Con relación al primero de los temas planteados, de la Consulta V2371-21, de 20/08/2021, se reseña lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“La pérdida de la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no tendrá lugar en tanto no se cese efectivamente en la actividad correspondiente y se formule la baja en el correspondiente censo de empresarios o profesionales, estando sujeto, hasta que no se produzca dicha baja, al cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan. No obstante, aunque se presentara el correspondiente modelo censal (036) de baja, si no se ha producido el cese efectivo no decae la obligación del cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

Por tanto, mientras que la consultante no haya liquidado completamente su patrimonio, no habrá cesado plenamente en su actividad. Por tanto, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de las transmisiones de los vehículos objeto de consulta, que estarán sujetas al Impuesto siempre que, como se deduce del escrito de consulta, formen parte de su patrimonio empresarial o profesional, y se cumplan los requisitos de sujeción, aunque haya presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores”.

Igualmente es de destacar lo siguiente, con relación al derecho a deducir cuotas soportadas tras el cese de la actividad:

“A este respecto debe tenerse en cuenta el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente”.

En este punto, se hace referencia a la Consulta de la Dirección General de Tributos [V3164-19](#), de 13/11/2019, que se expresa en el sentido siguiente:

“- La condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo, actuando como tal, continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes afectos a su actividad.

- No se pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente

relacionados con aquélla, permitiendo la deducción y ulterior devolución de las correspondientes cuotas soportadas en caso de no haber transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción y de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

- Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas como consecuencia de gastos incurridos con posterioridad al cese en el ejercicio de su actividad económica serán deducibles en la medida en que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y dicha actividad, no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción, se acredite que no existe intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva y se cumplan las demás exigencias previstas en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992.

- El sujeto pasivo podrá solicitar la devolución del Impuesto a compensar que resulte procedente la presentación del correspondiente modelo 303 del cuarto trimestre del año.

- El empresario o profesional que cese en su actividad deberá presentar la correspondiente declaración censal de baja, sin perjuicio de que deba presentar las restantes declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban. En consecuencia, mientras no se produzca la baja del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, el sujeto pasivo deberá cumplir con las obligaciones tributarias formales previstas en el artículo 164 de la Ley 37/1992.

- En el supuesto de que el empresario o profesional sea una entidad que esté totalmente disuelta y concluido el proceso de liquidación, habrá que estar a lo previsto en el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que en lo referente a sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad”.

Dicho criterio se recoge en la Consulta del Servicio Informa 146543.

2.- Se plantea la sujeción en la transmisión de dos vehículos, en el caso de cese de actividad de una sociedad. Uno de los vehículos se había adquirido a un particular, y el otro, era un vehículo nuevo adquirido en un concesionario.

2.1.- Con relación a la transferencia que se efectúa a un socio de un vehículo, que se había adquirido a un particular.

No sujeción al IVA de determinados AUTOCONSUMO DE BIENES. (Art. 7.7 LIVA).

Las entregas de bienes sin contraprestación, así como o las transferencias de bienes desde el patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular o privado, constituyen autoconsumos de bienes (artículo 9.1º, Ley del IVA, letras a) y b).

A su vez, el apartado 7º del artículo 7 de la misma Ley establece la no sujeción al IVA del citado autoconsumo de bienes, para aquellos supuestos en los que, en la adquisición de dichos bienes, no se hubiera atribuido el derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición o importación de esos bienes.

Por tanto, en aplicación de la literalidad de la norma, quedarían excluidos de tributación únicamente los autoconsumos por entregas de bienes, respecto de aquellos bienes, en las cuales en la adquisición se hubieran soportado cuotas de IVA, pero que, la norma expresamente excluyese del derecho a la deducción de esas cuotas soportadas¹.

La consulta [V2371-21](#), de 20/08/2021, en aplicación del criterio jurisprudencial del TJUE (Sentencia de 27/06/89), y con el fin de evitar duplicidades en la imposición, entiende que **debe excluirse de también de tributación el autoconsumo, cuando el bien había sido adquirido mediante una operación no sujeta** (por ejemplo, por haberlo adquirido a un particular, en la cual no se había

¹ Así, a título de ejemplo, los bienes adquiridos para atenciones a clientes (por ejemplo, cestas de navidad, regalos...) están excluidos del derecho a la deducción (artículo 96.Uno.5 LIVA); por consiguiente, su posterior entrega a título gratuito (autoconsumo) no está sujeta al IVA (artículo 7.7 LIVA).

soportado ninguna cuota de IVA. En este caso, no es que la norma prohíba el derecho a la deducción, lo que ocurre es que en la adquisición no se soportó ninguna cuota de IVA).

2.2.- Respecto de la transferencia a otro socio del otro vehículo, adquirido previamente en un concesionario.

En este caso, la entrega del vehículo está plenamente sujeta al IVA, dado que en la adquisición del vehículo se había soportado cuotas de IVA y la sociedad pudo practicarse la deducción de la cuota soportada en la adquisición, con la limitación establecida en el artículo 95.Tres.2º de la Ley del IVA².

Concluye la Consulta V2371-21 con que la limitación del derecho a deducir el 50 % de las cuotas soportadas en la adquisición debe ser tenida en todos sus extremos, no sólo en la limitación inicial del derecho a la deducción, sino que debe manifestarse asimismo en la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil.

Por consiguiente, si los vehículos consultados han estado afectos al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, la Base imponible del Impuesto en la entrega los mismos debe computarse, asimismo, en el 50 % de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992.

Ello, sin perjuicio de la aplicación de las reglas especiales para la determinación de la Base imponible para los supuestos de autoconsumos contenida en el artículo 79.Tres de la Ley del IVA³.

Debiendo tenerse en cuenta que, dado que los vehículos habrán experimentado alteraciones en su valor como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, por lo que la base imponible se determinará atendiendo al valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

² Artículo 95.Tres. 2ª Ley IVA.

"Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento".

³ Artículo 79. Tres Ley del IVA.

"Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega."