

**BUSCADOR**

---

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V2209-22</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	21/10/2022
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 art. 4-5-8-107-108-110
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante es un autónomo que hace tres años adquirió un vehículo de segunda mano soportando la preceptiva cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, y deduciéndose la misma. Ahora se ha dado de baja en la actividad que realizaba y sopesa vender el vehículo objeto de la presente consulta.
<b>Cuestión planteada</b>	Pretende conocer las implicaciones que se derivan de la situación descrita a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
<b>Contestación completa</b>	<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 a 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>(...)</p> <p>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.”.</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>(...).”.</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 conclusión, el consultante 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.- Por otro lado, aunque en el escrito de consulta no se especifica cuál era la actividad desarrollada por el consultante, este Centro directivo interpreta que el referido vehículo estaba afecto a su actividad empresarial o profesional, si bien se desconoce su grado de afectación, ya que el consultante dedujo (no aclara si en todo o en parte) la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportada en su adquisición.

Atendiendo a esta circunstancia, la venta efectuada por el consultante del vehículo afecto al desarrollo de su actividad, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, el artículo 108 de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

(...).”.

El artículo 110 de la citada Ley 37/1992 regula la regularización a practicar por entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.

“Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

(...).”.

A estos efectos, de conformidad con el artículo 107 de la Ley 37/1992, el periodo de regularización será para el referido vehículo de cuatro años naturales siguientes a aquél en que se produjo la adquisición o importación del mismo.

De lo anterior hay que concluir que la transmisión del vehículo supondrá, de conformidad con la información suministrada en el escrito de consulta, la transmisión de un bien de inversión durante su periodo de regularización, por lo que el consultante deberá proceder a la regularización de la deducción practicada en su adquisición en los términos señalados en el referido artículo 110 de la Ley 37/1992.

3.- Con independencia de lo anterior, como se ha señalado, la venta del vehículo supondrá una entrega de bienes sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Llegados a este punto, es importante señalar cuál sería la base imponible sobre la que efectuar la repercusión del Impuesto.

Inicialmente, este Centro directivo entendía que, en aplicación de los artículo 4.Dos.b) y 95 de la Ley 37/1992 y de la regulación de la base imponible, y teniendo en cuenta que ni el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE ni su correspondiente artículo 78.uno de la Ley 37/1992 al regular la norma general de determinación de la base imponible, disponían regla de corrección alguna en la misma cuando se transmite, como puede ser el caso planteado, un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional –en un cincuenta por ciento-, dicha base imponible debía estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el cincuenta por ciento.

Sin embargo, dicho criterio fue objeto de revisión.

En efecto, ha de considerarse, en primer lugar, que el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992, dispone la sujeción general al Impuesto de aquellas operaciones interiores efectuadas con bienes o derechos integrantes del patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, excluyendo, en consecuencia, las que eventualmente pudieran referirse a bienes o derechos integrantes del patrimonio personal o particular de los mismos.

La confluencia en la misma persona de un patrimonio empresarial o profesional y de un patrimonio particular resulta habitual en aquellos empresarios o profesionales que son personas físicas.

En las personas jurídicas, y muy especialmente en aquéllas que tienen naturaleza mercantil, dicha confluencia tiene un carácter, sin duda, excepcional.

Sin embargo, debe traerse a colación, en este sentido, la doctrina de esta Dirección General dictada en relación con las entidades íntegramente dependientes de Administraciones públicas territoriales que, en el desarrollo habitual de sus actividades, tienen por destinatarios a dichas Administraciones de las que dependen y, a la vez, a terceras personas.

En estos casos, la citada doctrina concluye su carácter dual, configurándolas, por una parte, como órganos técnico-jurídicos de las Administraciones de las que dependen y respecto de los cuales realizan operaciones no sujetas y, por otra, como empresarios o profesionales que, en la medida en que tienen por destinatarios terceras personas, realizan operaciones sujetas al Impuesto.

Dicha dualidad se manifiesta, por lo que aquí interesa, en la formación de su patrimonio empresarial o profesional, ya que las cuotas soportadas por bienes o servicios que se afectan de forma exclusiva a sus operaciones no sujetas, no resultan deducibles al no llegar a formar parte de aquél.

A la par, y aún en el supuesto de que se trate de una persona jurídica de naturaleza mercantil que opere al margen de su vinculación con una Administración pública, este Centro directivo, basándose en el criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en un supuesto de hecho similar, ha aceptado en su contestación vinculante de 5 de julio de 2007, número V1499-07, que una sociedad a la que le resultaba de aplicación el derogado régimen de entidades patrimoniales a los efectos del Impuesto sobre Sociedades podría, excepcionalmente y no obstante su carácter mercantil, no ser considerada empresario o profesional, quedando al margen del Impuesto las entregas de bienes integrantes de su patrimonio a la vista de las operaciones realmente realizadas con dicho patrimonio.

A partir de las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, debe concluirse que la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Por consiguiente, si el vehículo consultado ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, u otro porcentaje de afectación, la base imponible del Impuesto en la entrega del mismo debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento, o del porcentaje que no estuvo afecto, 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.

4.- 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.