

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059443

DGT: 01-04-2016

Nº DE CONSULTA VINCULANTE: V1365/2016

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Operaciones que dan derecho a deducir. *Deducibilidad de cuotas de IVA soportadas con posterioridad al cese de la actividad.* Una sociedad causó baja en su actividad presentando el correspondiente modelo censal 036 y posteriormente, como consecuencia de una sentencia firme, obtuvo un activo sobrevenido por el reconocimiento de la titularidad a favor de la sociedad de una finca situada en un municipio de Valencia. El liquidador de la sociedad llegó a un convenio con el ayuntamiento para la expropiación de la finca. Pues bien, 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 de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente. Consiguientemente, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, 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 o enajenando los bienes afectos a su actividad. Por tanto, la expropiación de la finca propiedad de la sociedad en proceso de liquidación por un ayuntamiento constituirá una operación sujeta al IVA. Así, 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. Además de la condición de empresario o profesional, la deducibilidad de las cuotas soportadas con ocasión del cese está condicionada al cumplimiento del resto de los requisitos señalados en la Ley en particular, conforme prevé el art. 94 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de, entre otras, las operaciones efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que supongan entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 20 y 94.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 9.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante causó baja en su actividad presentando el correspondiente modelo censal 036 y posteriormente, como consecuencia de una sentencia firme, obtuvo un activo sobrevenido por el reconocimiento de la titularidad a favor de la sociedad de una finca situada en un municipio de Valencia. El liquidador de la sociedad llegó a un convenio con el ayuntamiento para la expropiación de la finca.

Cuestión planteada:

Deducibilidad de cuotas de IVA soportadas con posterioridad al cese de la actividad.

Contestación:

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 están 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.

Por su parte, el apartado dos del artículo 4 de la misma Ley señala que "Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

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.

(...).

Por su parte, el número 3º del apartado dos del artículo 8 de la Ley del Impuesto, considera expresamente como entrega de bienes:

“3º. Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.”.

2.- El artículo 5 de la Ley 37/1992, que regula el concepto de empresario o profesional, establece lo siguiente:

“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.

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. 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.”.

Este precepto se corresponde con el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (antiguo artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva), si bien la norma de Derecho comunitario se refiere directamente a los empresarios o profesionales como sujetos pasivos del Impuesto.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó en su sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto C-32/03, Fini H, (apartado 16 de la misma) “si el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por tales conceptos.”.

Si bien los hechos de dicha sentencia se refieren 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 hasta ese momento, el contenido de la misma resulta esclarecedor en relación con la consulta presentada.

En particular, en los apartados 27 a 31 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

“27. En relación con el litigio principal, procede señalar que la obligación de Fini H de continuar pagando, hasta la finalización del plazo estipulado en el contrato de arrendamiento, la renta y los gastos conexos correspondientes al inmueble que dicha sociedad había arrendado para desarrollar una actividad de restauración, ya que dicho contrato contenía una cláusula que impedía su resolución, podría considerarse, en principio, directa e inmediatamente relacionada con la actividad de restauración.

28. En efecto, puesto que Fini H celebró el contrato de arrendamiento con el fin de poder disponer de un local que necesitaba para desarrollar su actividad de restauración y habida cuenta de que el local estuvo realmente destinado a dicha actividad, es preciso reconocer que la obligación de la sociedad de continuar pagando la renta y los demás gastos conexos tras el cese de la referida actividad se deriva directamente del ejercicio de la misma.

29. En tales circunstancias, la duración de la obligación de pagar la renta y los gastos conexos correspondientes a dicho local no tiene influencia alguna en la existencia de una actividad económica a efectos del

artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, siempre y cuando ese lapso de tiempo sea estrictamente necesario para llevar a buen término las operaciones de liquidación.

30. De las consideraciones anteriores se desprende que el sujeto pasivo debe poder disfrutar del derecho a deducir el IVA soportado en el pago de la renta y de los gastos conexos del local anteriormente destinado al ejercicio de la actividad de restauración durante el período en el que ya no explotaba el restaurante, es decir, desde octubre de 1993 hasta septiembre de 1998, del mismo modo que lo hizo durante el período comprendido entre el inicio de su actividad de restauración y la fecha de cese de la misma, puesto que, a lo largo de toda la duración del arrendamiento, los locales estuvieron directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

31. Procede, por tanto, reconocer el derecho a deducir el IVA soportado a causa de la liquidación de un negocio siempre que su ejercicio no dé lugar a situaciones fraudulentas o abusivas.”.

Por su parte, el apartado 35 de la referida sentencia concluye lo siguiente:

“35. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 4, apartados 1 a 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer dicha actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”.

En consecuencia con el indicado criterio, 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 de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Consiguientemente, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, 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 o enajenando los bienes afectos a su actividad.

Por tanto, la expropiación de la finca propiedad de la sociedad consultante en proceso de liquidación por un Ayuntamiento constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Una vez determinada la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponde analizar si la entrega del inmueble puede constituir una entrega exenta del citado tributo.

El artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley 37/1992 declara la exención en la entrega de los siguientes terrenos:

“20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.”.

De la información aportada en el escrito de consulta resulta que los terrenos expropiados se destinan a “parques y jardines públicos” por lo que la entrega en virtud del convenio de expropiación será una entrega exenta.

4.- El Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), se ocupa de regular las limitaciones y requisitos establecidos para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto.

Como ya se ha señalado, 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.

Además de la condición de empresario o profesional, la deducibilidad de las cuotas soportadas con ocasión del cese está condicionada al cumplimiento del resto de los requisitos señalados en la Ley en particular, conforme prevé el artículo 94 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de, entre otras, las operaciones efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que supongan entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No consta el tipo de actividad realizada por la consultante, por lo que esta Dirección General no puede pronunciarse sobre el alcance del ejercicio del derecho a la deducción, que en todo caso deberá ajustarse a lo establecido en el referido Título VIII de la Ley 37/1992.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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