

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC075038

DGT: 20-02-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0400/2020

SUMARIO:**IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Importe total de la contraprestación.**

Transmisión de un vehículo parcialmente afecto a la actividad. Una sociedad adquirió de otra sociedad un vehículo usado. La transmitente tenía el vehículo afecto a su actividad en un 50 por ciento, por lo que la base imponible de la entrega a la sociedad se estableció en el 50 por ciento del total de la contraprestación pactada. La sociedad, a su vez, va a transmitir ahora el mismo vehículo, que también había afectado a su actividad económica, que es la compraventa de vehículos.

Inicialmente, se entendía que, teniendo en cuenta que ni el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) ni su correspondiente art. 78.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) disponían regla de corrección alguna en la base imponible cuando se transmite un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional, dicha base imponible debía estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el referido cincuenta por ciento. Sin embargo, dicho criterio fue objeto de revisión, concluyendo ahora 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, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento 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 art. 4.Dos.b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Lo expuesto, ha de entenderse sin perjuicio de la obligación de efectuar la regularización definitiva que pudiera resultar procedente con arreglo a lo dispuesto en el art. 110 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en el supuesto de que la transmisión del vehículo tuviera lugar antes de la finalización del período de regularización de la deducción practicada en su adquisición.

Por lo que se refiere, en el caso analizado, a la transmisión que realizará la sociedad del vehículo que ya fue adquirido en las citadas condiciones, se aplicará de nuevo el mismo procedimiento. Es decir, se deberá tomar en consideración el grado de afectación del vehículo a su actividad empresarial o profesional, aplicando dicho porcentaje sobre la totalidad de la contraprestación pactada en la entrega que la sociedad realice a un tercero. **Regímenes especiales. Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Funcionamiento del régimen. Base imponible.** En otro orden de cosas, los arts. 135 y siguientes de la Ley 37/1992 (Ley IVA) establecen un régimen especial voluntario y renunciabile, operación por operación, para los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes usados.

De la dicción de dichos preceptos cabe concluir que no resulta aplicable el régimen especial de bienes usados a la operación de reventa planteada por la sociedad, cuyo objeto lo constituye un vehículo usado que se encontraba parcialmente afecto al patrimonio empresarial del vendedor de quien la sociedad lo adquirió, en la medida en que no concurren los requisitos legales para ello toda vez que, en particular, no estamos ante ninguno de los supuestos a que se refiere el art. 135.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Por consiguiente, la reventa de tales vehículos tributará por el régimen general del Impuesto, estando constituida la base imponible por el importe total de la contraprestación pactada, esto es, el cien por cien del precio de dicha venta, puesto que este fue el grado de afectación a su actividad empresarial.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 78, 79, 82, 95, 110, 135, 137, 138 y 139.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 73.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante adquirió de otra sociedad un vehículo usado. La transmitente tenía el vehículo afecto a su actividad en un 50 por ciento, por lo que la base imponible de la entrega a la consultante se estableció en el 50 por ciento del total de la contraprestación pactada. La consultante, a su vez, va a transmitir ahora el mismo vehículo, que también había afectado a su actividad económica, que es la compraventa de vehículos.

Cuestión planteada:

Base imponible de la operación de venta del vehículo usado por parte de la consultante.

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 “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.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto 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 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:

“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.

(...).”.

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.

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, la entidad 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 otra parte, el artículo 78, apartado uno, de la citada Ley 37/1992 establece que, como regla general, “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.”.

Dicho artículo resulta de la incorporación al derecho interno del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

3.- El artículo 95 de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Artículo 95.- Limitaciones del derecho a deducir.

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

(...).

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. 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.

(...).”.

4.- Inicialmente, este Centro Directivo entendía que, en aplicación de los mencionados preceptos, 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 disponían regla de corrección alguna en la base imponible cuando se transmite, como es el caso planteado, un activo afecto parcialmente al patrimonio empresarial o profesional, dicha base imponible debía estar constituida por la total contraprestación que se hubiera acordado, no siendo procedente reducir su importe en el referido 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, N° 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, la base imponible del Impuesto en la entrega de un vehículo automóvil que ha estado afecto a un patrimonio empresarial o profesional en un porcentaje del cincuenta por ciento debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento 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.

5.- Lo expuesto en los apartados anteriores ha de entenderse sin perjuicio de la obligación de efectuar la regularización definitiva que pudiera resultar procedente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 37/1992, en el supuesto de que la transmisión del vehículo tuviera lugar antes de la finalización del período de regularización de la deducción practicada en su adquisición.

6.- Por lo que se refiere, en el caso objeto de consulta, a la transmisión que realizará la consultante del vehículo que ya fue adquirido en las citadas condiciones, se aplicará de nuevo el mismo procedimiento. Es decir, se deberá tomar en consideración el grado de afectación del vehículo a su actividad empresarial o profesional, aplicando dicho porcentaje sobre la totalidad de la contraprestación pactada en la entrega que la consultante realice a un tercero.

6.- En otro orden de cosas, los artículos 135 y siguientes de la Ley 37/1992 establecen un régimen especial voluntario y renunciabile, operación por operación, para los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes usados.

Así, el artículo 135, apartados uno, número 1º, dos y tres de la Ley 37/1992 preceptúa lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este Capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1º. Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

- a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
- b) 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 tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.
- c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º o 25º de esta Ley.
- d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del Impuesto, en cuyo caso tendrán 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.

Tres. No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2º del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley.”

En el escrito de consulta, se cuestiona el régimen de tributación aplicable a la reventa de un vehículo usado, adquirido a un empresario o profesional, quien lo tenía afecto a su patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, cuando por dicha adquisición el vendedor sólo ha repercutido el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cincuenta por ciento del precio pactado para la venta.

A estos efectos, debe señalarse que la especialidad del régimen de bienes usados afecta a la determinación de la base imponible correspondiente a cada operación de entrega, a la repercusión del Impuesto y al derecho a la deducción, aspectos que se regulan en los artículos 137, 138 y 139 de la Ley del Impuesto.

Por lo que se refiere a la determinación de la base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el mencionado régimen especial, el artículo 137 de la Ley 37/1992 dispone que dicha base imponible 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, siendo el margen de beneficios la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien. El primero es la contraprestación de la transmisión y el segundo el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinados ambos de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

En cuanto a la repercusión del Impuesto, según lo establecido en el artículo 138 de la Ley 37/1992, “en las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este Capítulo.”

Finalmente, conforme a lo previsto en el artículo 139 de la Ley 37/1992, “los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.”

De la dicción de los preceptos anteriores cabe concluir que no resulta aplicable el régimen especial de bienes usados a la operación de reventa planteada por la entidad consultante, cuyo objeto lo constituye un vehículo usado que se encontraba parcialmente afecto al patrimonio empresarial del vendedor de quien la consultante lo adquirió, en la medida en que no concurren los requisitos legales para ello toda vez que, en particular, no estamos ante ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 135.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Por consiguiente, la reventa de tales vehículos tributará por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando constituida la base imponible por el importe total de la contraprestación pactada, esto es, el cien por cien del precio de dicha venta, puesto que este fue el grado de afectación a su actividad empresarial.

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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica