

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084883

DGT: 14-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0255/2023

SUMARIO:

IVA. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Autoconsumos de bienes. Una contribuyente adquirió un inmueble en virtud de una transmisión en la que soportó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y está realizando obras de rehabilitación, según lo previsto en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) con el objeto de proceder a la venta de la edificación una vez que hayan concluido. Durante las citadas obras procede a la deducción de las cuotas del IVA soportadas en dicha rehabilitación. Sin embargo, si transcurrido un tiempo desde la finalización de las obras de rehabilitación no obtiene el precio de venta pretendido, afectará la edificación al alquiler de vivienda.

Según se deduce de la información aportada, el inmueble rehabilitado para ser destinado a su venta a terceros podría ser destinado, finalmente, al arrendamiento. A estos efectos, según el art. 94 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la actividad de rehabilitación y entrega de edificaciones supone una actividad generadora del derecho a la deducción por cuanto constituyen primeras entregas de edificaciones sujetas y no exentas del Impuesto al amparo de lo previsto en el art. 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), mientras que el arrendamiento de vivienda no genera derecho a la deducción en cuanto esté sujeto y exento, en los términos previstos en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Así, en la medida en que el inmueble fue rehabilitado con la intención originaria de destinarlo a la venta y, finalmente, se destine al arrendamiento, se produce así un cambio en su destino previsible. Por tanto, una vez determinado el derecho a la deducción, la cuestión que se plantea es si la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la contribuyente en la rehabilitación del inmueble destinado originariamente a la venta debe realizarse a través del art. 9.1º letras c) o d), del art. 107 o del art. 114 de la Ley del Impuesto.

Pues bien, en relación con el caso analizado, se puede concluir que la alteración en el destino inicialmente previsto antes del inicio del uso o entrada en funcionamiento del bien determinará que el ajuste de deducciones se realice en el ámbito del propio autoconsumo de bienes, por lo que el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.

Ciertamente, la operación constituye, el paso de bienes del ciclo de explotación al inmovilizado y, por tanto, podría pensarse en la aplicación del supuesto de autoconsumo previsto en la letra d) del art. 9.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Sin embargo, la doctrina tradicional se ha inclinado, por su mayor especificidad, en la prevalencia de la letra c) sobre la letra d) de dicho art. 9.1º cuando el paso se produzca entre sectores diferenciados de actividad. Pues bien, en estos términos, al primer sector al que estaba destinada la vivienda rehabilitada (promoción) le corresponde normalmente un régimen de deducciones pleno. Al segundo, sin embargo (arrendamiento), le corresponderá un régimen de deducciones cero en la medida en que se trate de arrendamiento exclusivo para vivienda, arrendamiento que estará sujeto pero exento del Impuesto conforme a lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Así, de la información aportada parece deducirse que se va a producir un autoconsumo interno de bienes conforme al art. 9.1º.c) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No obstante lo anterior, si no existieran sectores diferenciados de actividad se produciría el autoconsumo del art. 9.1º.d) de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 9, 20, 79, 93, 94, 99, 107 y 114.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 187.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante adquirió un inmueble en virtud de una transmisión en la que soportó el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y está realizando obras de rehabilitación, según lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, con el objeto de proceder a la venta de la edificación una vez que hayan concluido. Durante las citadas obras la consultante procede a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en dicha rehabilitación.

Sin embargo, si transcurrido un tiempo desde la finalización de las obras de rehabilitación la consultante no obtiene el precio de venta pretendido, afectará la edificación al alquiler de vivienda.

Cuestión planteada:

En el caso de que la vivienda se afecte al alquiler de vivienda la consultante plantea cómo deberá regularizar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas y deducidas durante la rehabilitación.

Si la afectación a la actividad de alquiler determina una operación de autoconsumo, base imponible del mismo.

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.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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.- En cuanto al ejercicio del derecho a deducir tales cuotas soportadas, es necesario señalar que la deducción de las cuotas soportadas podrá efectuarse de conformidad con los límites y requisitos contenidos en el Título VIII de la Ley del Impuesto, en el que se regula el derecho a deducir.

Dispone el artículo 93 de la Ley 37/1992 que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades

empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 94 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 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 las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Igualmente, el artículo 99.Dos de la Ley del impuesto señala que las deducciones se practicarán “en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”.

De conformidad con lo anterior, a efectos del derecho a la deducción, podrán ser objeto de deducción las cuotas devengadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios en el ámbito de la rehabilitación del inmueble, o, en su caso, la propia adquisición del mismo cuyo destino, siguiendo criterios razonables y debidamente justificados, sea previsiblemente realizar operaciones que originen el derecho a la deducción del Impuesto.

Según se deduce de la información aportada por la consultante, el inmueble rehabilitado por la misma para ser destinado a su venta a terceros podría ser destinado, finalmente, al arrendamiento. A estos efectos, según el artículo 94 de la Ley 37/1992, la actividad de rehabilitación y entrega de edificaciones supone una actividad generadora del derecho a la deducción por cuanto constituyen primeras entregas de edificaciones sujetas y no exentas del Impuesto al amparo de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, mientras que el arrendamiento de vivienda no genera derecho a la deducción en cuanto esté sujeto y exento del impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos previstos en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

3.- Así, en la medida en que el inmueble fue rehabilitado con la intención originaria de destinarlo a la venta y, finalmente, se destine al arrendamiento, se produce así un cambio en su destino previsible. Por tanto, una vez determinado el derecho a la deducción de la consultante una segunda cuestión que se puede plantear es cómo se regularizarían las deducciones practicadas inicialmente cuando cambiara el destino previsible inicial.

En este sentido debe tenerse en cuenta que el artículo 9.1º, letras c) y d) de la Ley 37/1992, establece entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso que tienen la consideración de autoconsumo de bienes:

"c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere esta letra c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

- Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquél en el que venía estando integrada con anterioridad.

- Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

Lo dispuesto en los dos guiones del párrafo anterior debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:

- De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de esta Ley.
- De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de esta Ley en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.
- De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de esta Ley, en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia respectivamente.

A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b) Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

a') Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.

b') La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.

(...).".

Por otro lado, el artículo 107 de la Ley del Impuesto, en relación con la regularización de bienes de inversión señala lo siguiente:

“Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquél en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.”.

Por lo que respecta a la regularización de las cuotas deducidas en caso de que finalmente no se confirmara el destino previsto del bien, el artículo 114 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1º. Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2º. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

(...)

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.”.

De acuerdo con estos preceptos la cuestión que se plantea es si la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la entidad consultante en la rehabilitación del inmueble destinado originariamente a la venta debe realizarse a través del artículo 9.1º, letras c) o d), del artículo 107 o del artículo 114 de la Ley del Impuesto.

En relación con esta cuestión debe señalarse que un asunto similar al planteado en la consulta fue objeto de resolución reciente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18, Stichting Schoonzicht.

En el litigio principal objeto de sentencia, la demandante encargó la construcción de un complejo inmobiliario compuesto por siete apartamentos de uso residencial en un terreno de su propiedad. Las obras de construcción comenzaron en 2013 y en el mes de julio del año siguiente se le hizo entrega de dicho complejo.

La demandante dedujo directamente el importe total del IVA que se le había facturado durante el ejercicio 2013 por la construcción de dicho complejo, ya que, en aquel momento, el complejo estaba destinado a fines sujetos a imposición.

A partir del 1 de agosto de 2014, la demandante cedió en arriendo cuatro de los siete apartamentos del complejo inmobiliario de que se trata con exención del IVA, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014.

El litigio principal plantea cómo se deben corregir dichas deducciones practicadas inicialmente.

El Tribunal de Justicia concluye lo siguiente:

“35. En la medida en que la deducción inicial se calculó teniendo en cuenta la afectación de ese complejo a operaciones gravadas, el arrendamiento de los cuatro apartamentos con exención del IVA supuso una modificación de los elementos que deben tomarse en consideración para determinar el importe de dicha deducción y llevó a que dicha deducción resultara superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar por el uso efectivo del bien de que se trata.

36. Por consiguiente, tal situación está comprendida en las contempladas en el artículo 184 y en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en las que la Administración tributaria debe exigir al sujeto pasivo la regularización de la deducción del IVA inicialmente practicada.”.

Una vez determinada la necesidad de regularizar las deducciones practicadas, el Alto Tribunal se plantea si dicha regularización debe realizarse a través de la regularización de bienes de inversión prevista en el artículo 187 de la Directiva del IVA. Para esta cuestión, el apartado 50 de la sentencia llega a la siguiente conclusión:

“50 Pues bien, procede señalar, por una parte, que una normativa nacional que, al igual que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, se basa en la fecha de inicio de la utilización de un bien de inversión como fecha de referencia para apreciar si la deducción del IVA inicialmente practicada corresponde a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de dicho bien, y que prevé que el sujeto pasivo es deudor, en esa fecha, del importe total de la parte del impuesto deducida en exceso si la deducción inicial era superior a la que tenía derecho a practicar, es conforme con el principio de neutralidad fiscal, recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, en la medida en que dicho principio impone que las deducciones indebidas sean rectificadas en cualquier caso (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C 532/16, EU:C:2018:228, apartado 38).”.

En consecuencia, de acuerdo con lo señalado por el Tribunal, cuando se produzca el cambio de destino previsible, se deben seguir los siguientes criterios:

- Si el bien de inversión en cuestión se está ya utilizando cuando se produce el cambio del destino previsible la regularización de las deducciones se realizará de forma escalonada en el tiempo a través de la regularización de bienes de inversión.

- No obstante, si el cambio de destino previsible se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión, la regularización se deberá realizar de una vez antes del inicio del periodo de regularización de bienes de inversión, y en el momento en que se tenga constancia de dicha circunstancia.

De acuerdo con lo anterior, y en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico interno, se podrán distinguir las siguientes situaciones:

- Si el cambio de destino previsible supone un autoconsumo de bienes de los previstos en el artículo 9.1º.c) y d) de la Ley del Impuesto, el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.

- Por el contrario, si el cambio de destino previsible en un bien de inversión no supone la realización de un autoconsumo en los términos anteriormente citados, habrá que estar a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea distinguiendo, en tal caso, si el cambio de destino previsible se realiza con anterioridad al inicio del periodo de regularización para realizar el ajuste de deducción de una vez según los artículos 99.Dos y 114 de la Ley del Impuesto o de forma escalonada según el artículo 107 de la Ley, si el bien ya hubiese iniciado su entrada en funcionamiento.

Por tanto, en relación con el supuesto objeto de consulta, se puede concluir que la alteración en el destino inicialmente previsto antes del inicio del uso o entrada en funcionamiento del bien determinará que el ajuste de deducciones se realice en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.

Ciertamente, la operación consultada constituye, el paso de bienes del ciclo de explotación al inmovilizado y, por tanto, podría pensarse en la aplicación del supuesto de autoconsumo previsto en la letra d) del mismo artículo 9.1º de la Ley 37/1992. Sin embargo, la doctrina tradicional de este Centro directivo se ha inclinado, por su mayor especificidad, en la prevalencia de la letra c) sobre la letra d) de dicho artículo 9.1º cuando el paso se produzca entre sectores diferenciados de actividad. Pues bien, en estos términos, al primer sector al que estaba destinada la vivienda rehabilitada (promoción) le corresponde normalmente un régimen de deducciones pleno. Al segundo, sin embargo (arrendamiento), le corresponderá un régimen de deducciones cero en la medida en que se trate de arrendamiento exclusivo para vivienda, arrendamiento que estará sujeto pero exento del Impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992. Así, de la escasa información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que se va a producir un autoconsumo interno de bienes conforme al artículo 9.1º.c) de la Ley 37/1992. No obstante lo anterior, si no existieran sectores diferenciados de actividad se produciría el autoconsumo del artículo 9.1º.d) de la Ley 37/1992.

4.- En cuanto a la operación de autoconsumo, implicará la preceptiva declaración y liquidación de la cuota impositiva correspondiente.

No obstante, habrá de tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 7.7º de la Ley del impuesto sobre el valor añadido según el cual no estarán sujetas al impuesto:

“7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

(...).”

En relación con la aplicación de este precepto ha de tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) manifestada en su sentencia de 27 de junio de 1989, en el asunto C-50/88, en los siguientes términos:

“9 En el supuesto de que el sujeto pasivo no se halle facultado para deducir la cuota residual del impuesto que grava el bien afectado a una empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no origina el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido en el sentido de la letra a) del apartado 2 del citado artículo 6 de la Sexta Directiva y debe excluirse, por ende, la sujeción al impuesto, en virtud de dicho precepto, de la amortización del bien por razón de su uso privado.

10 En efecto, la sujeción al Impuesto del bien afectado a una empresa que no haya originado el derecho a deducir la cuota residual del impuesto, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y en el cual se inserta la Sexta Directiva.

11 En consecuencia, procede responder que la letra a) del apartado 2 del artículo 6 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que excluye la sujeción a gravamen de la amortización de un bien afectado a una empresa en razón de su uso privado, en el supuesto de que el bien no haya originado el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido, a causa de la compra del bien a una persona que no tenga la cualidad de sujeto pasivo.”

Por tanto, estarán sometidos a tributación los autoconsumos, según lo dispuesto en los artículos 9.1º y 7.7º de la Ley 37/1992 antes transcritos, solamente en los casos en los que se hubiera soportado el impuesto sobre el valor añadido y hubiera sido objeto de deducción. Sin embargo, si los bienes objeto de autoconsumo fueron adquiridos al margen del impuesto sobre el valor añadido por no tener el transmitente la condición de empresario o profesional, dicha adquisición se haría sin repercusión del impuesto y el posterior autoconsumo no estaría sujeto al impuesto sobre el valor añadido.

Por su parte, el artículo 79 de la Ley 37/1992 dispone una serie de reglas especiales para la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo en su apartado Tres que establece lo siguiente:

“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.

(...).

La interpretación de estos preceptos deba realizarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, el TJUE ha examinado las operaciones asimiladas a entregas de bienes y, en particular, su base imponible en diversas Sentencias. La Sentencia de 8 de mayo de 2013 (asunto C-142/12), dispuso lo siguiente:

"31 El artículo 74 de la Directiva IVA establece que, en el caso de operaciones como las controvertidas en el litigio principal, la base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. Este artículo es una excepción a la regla general contenida en el artículo 73.

32 Procede recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado que por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación», en el sentido del artículo 74 de la Directiva IVA debía entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados (véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C 322/99 y C 323/99, Rec. p. I 4049, apartado 80).".

En la sentencia, de 23 de abril de 2015 (asunto C-16/14, Property Development Company NV), se desarrolla la interpretación anterior señalando:

"35 Seguidamente, debe señalarse que, en el supuesto de que el sujeto pasivo haya comprado los bienes destinados o afectados en el sentido del artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva, la base imponible para el cálculo del IVA correspondiente a dicho destino o afectación está constituida, en virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, por el precio de compra de tales bienes. A estos efectos, procede entender por «precio de compra de tales bienes» el valor residual de los bienes en el momento de su destino o afectación (sentencias Fischer y Brandenstein, C 322/99 y C 323/99, EU:C:2001:280, apartado 80, y Marinov, EU:C:2013:292, apartado 32).

36 En cuanto al criterio del «precio de compra de bienes similares», mencionado en el mismo precepto, de la interpretación proporcionada en el apartado anterior de la presente sentencia se deduce que dicho criterio permite determinar la base imponible correspondiente a un destino o afectación, en el sentido del artículo 5, apartados 6 y 7, de la Sexta Directiva, en el supuesto de que el sujeto pasivo no haya obtenido mediante compraventa los bienes destinados o afectados.

37 Por lo demás, del citado artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), se desprende sin ambigüedades que la base imponible sólo estará constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares.".

Tal y como ha señalado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 16 de diciembre de 2021, de la jurisprudencia citada se concluye que la base imponible atendería a los siguientes criterios:

“1) La base imponible está constituida por el precio de compra que debe interpretarse como el coste de reposición de los bienes (valor residual) entendido como aquel que un empresario o profesional que realiza un autoconsumo debería pagar por los referidos bienes para su sustitución en el momento de producirse la afectación.

2) La valoración debe efectuarse tomando como referencia el momento de realizarse el autoconsumo, en este caso, el cambio de afectación.

3) La base imponible sólo estará constituida por el "precio de coste" a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares.".

Por lo que se refiere a los distintos conceptos que pueden integrar o no la base imponible también se ha pronunciado el TJUE. En la Sentencia de 17 de mayo de 2001 (Asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99, Hans-Georg Fischer y Klaus Brandenstein), el supuesto de hecho era la adquisición de sendos automóviles a particulares para su reventa sin, lógicamente, devengo del impuesto. Los automóviles fueron renovados (reparaciones de carrocería, pintura, etc), deduciéndose el correspondiente impuesto. Finalmente, los vehículos fueron afectados al uso particular (por cese de la actividad). Se cuestiona la base imponible del autoconsumo en los siguientes términos:

"70 A la vista de las consideraciones expuestas, procede concluir que, cuando un sujeto pasivo afecta a fines ajenos a los de la empresa un bien comprado sin derecho a deducir el IVA y sobre el que, con posterioridad a su adquisición, se han efectuado trabajos respecto a los cuales se ha deducido el IVA, existe sujeción al IVA de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, si los trabajos efectuados han dado lugar a la incorporación de «elementos que componen el bien» en el sentido de la mencionada disposición. Cuando el bien afectado a fines privados es un vehículo, constituyen «elementos que lo componen» los bienes entregados que, por un lado, han perdido definitivamente su carácter material y económicamente distintivo al incorporarse al vehículo y que, por otro lado, han producido un incremento duradero del valor del bien, no consumido enteramente en el momento de la afectación.

71 Hay que precisar, además, que esta interpretación, efectuada en respuesta a las cuestiones planteadas en el marco de una afectación de un vehículo a fines privados, resulta válida sea cual sea el bien corporal afectado a fines privados.

72 Procede examinar en segundo lugar si, en el supuesto de que una afectación a fines privados esté sujeta al IVA en las condiciones mencionadas en el apartado 70 de esta sentencia, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado de manera que la imposición recaiga sobre el bien y los elementos que lo componen o únicamente sobre los elementos incorporados a posteriori.

73 En el apartado 44 de la sentencia Bakcsi, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando el sujeto pasivo no ha podido deducir el IVA que grava un bien de la empresa comprado usado a una persona que no sea sujeto pasivo, debe considerarse que dicho bien no generó derecho a deducir el IVA en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva y debe excluirse, por tanto, la sujeción al impuesto de la afectación a fines privados, en virtud de esta disposición.

74 Lo mismo se aplica en el caso de una afectación de un bien de la empresa a fines privados efectuada por un sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la compra del bien adquirido sin derecho a deducir el IVA soportado, dicho bien ha sido objeto de prestaciones de servicios o de entregas de bienes que han generado derecho a deducir el IVA.

75 En efecto, resultaría contrario al objetivo de igualdad de trato perseguido por el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva interpretar esta disposición de manera que implicara, en el caso de la afectación de un bien a fines privados del sujeto pasivo, una imposición global del bien y de los elementos incorporados al mismo, aun cuando el bien haya sido adquirido inicialmente sin derecho a deducir el IVA soportado y únicamente los «elementos que lo componen» adquiridos a posteriori hayan generado derecho a deducir el IVA soportado.

76 Resulta obligado señalar que la imposición de un bien en tal situación, cuando no ha generado derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva [véase, en relación con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, la sentencia Bakcsi, antes citada, apartado 46, así como, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la misma Directiva, las sentencias Kühne, antes citada, apartado 10, y de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 9]. Por otro lado, la sujeción al impuesto de los «elementos que componen el bien», tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, constituye la garantía de que el sujeto pasivo no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario.

77 A la luz de los apartados 72 a 76 de la presente sentencia, procede concluir que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no procede gravar un bien afectado por un sujeto pasivo a sus fines privados cuando dicho bien no haya generado un derecho a deducción con motivo de su adquisición de una persona no sujeta al impuesto, incluso en el caso de que posteriormente el bien haya sido objeto de gastos de los que se ha deducido el IVA soportado. En el supuesto de que, con posterioridad a su adquisición, se hayan efectuado sobre el bien trabajos que han generado derecho a deducir el IVA soportado y que han dado lugar a la incorporación de elementos que componen el bien, tal como se definen en el apartado 70 de esta sentencia, el IVA exigible en el momento de la afectación a fines privados, de conformidad con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, recaerá únicamente sobre los mencionados elementos."

La Sentencia del TJUE, de 8 de noviembre de 2012 (Asunto C-299/12, Gemeente Vlaardingen), añade que:

"32 A este respecto, interesa recordar que una de las características esenciales del IVA es que éste se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 33). Por consiguiente, la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso, tal como ha sido interpretada en los apartados anteriores de la presente sentencia, no puede servir para percibir un importe en concepto de IVA sobre el valor de los bienes que el sujeto pasivo haya puesto a disposición del tercero que los haya acabado o mejorado, si dicho sujeto pasivo ya había pagado el IVA sobre ese valor con anterioridad.

Como ha subrayado la Comisión, un gravamen reiterado como éste sería incompatible tanto con la característica fundamental del IVA que acaba de recordarse como con la finalidad de la referida facultad de asimilación, que consiste ciertamente en permitir a los Estados miembros gravar con el IVA la aplicación de bienes a las necesidades de actividades exentas de IVA, pero no implica en modo alguno autorizar a los Estados miembros a gravar varias veces con el IVA una misma parte del valor de esos bienes."

Tal y como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 16 de diciembre de 2021, la finalidad perseguida con esta asimilación a las entregas de bienes para someter a gravamen estas operaciones parece evidente dentro de la justificación general del gravamen sobre los autoconsumos; en los casos de los apartados a) y b) del artículo 9.1º de la LIVA (autoconsumos externos) el evitar que como consecuencia de la deducción inmediata del IVA soportado, el posterior destino de los bienes al patrimonio personal o al consumo particular del contribuyente, o a su consumo gratuito por un tercero, permita a estos un consumo libre de impuesto. Y en los casos de los apartados c) y d) (autoconsumos internos), impedir que se consolide el disfrute de la deducción inmediata inicial cuando se produzca la afectación posterior a otros sectores diferenciados de actividad que tengan una prorrata de deducción inferior a la inicial. Si ésta es la finalidad perseguida, es claro que, si no se soportó el impuesto, carecería de justificación el gravamen en el momento del autoconsumo. En definitiva, no podrían incluirse en el cómputo de la base imponible aquellos bienes sobre los que no se soportó el impuesto. Por tanto, en la base imponible del autoconsumo, no se computará el valor de los terrenos adquiridos sin haber soportado la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- 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 web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.