

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 10-09-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1593/2025

SUMARIO:

IS. Hecho imponible. *Vehículo totalmente amortizado adjudicado a socio en proceso de liquidación.* La entidad X se encuentra en proceso de liquidación y va a proceder a repartir entre sus socios los haberes restantes, consistentes en efectivo y un vehículo. El vehículo, totalmente amortizado fiscalmente, mantiene un valor de mercado significativo y se adjudicará a uno de los socios conforme a su porcentaje de participación en la sociedad. Al estar totalmente amortizado, su valor fiscal es nulo, por lo que la totalidad del valor de mercado se considera renta positiva para la entidad en el período impositivo correspondiente a la liquidación.

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Autoconsumo de bienes. La transmisión del vehículo sin contraprestación se considera un autoconsumo de bienes. La base imponible se determinará atendiendo al valor del bien en el momento de la entrega, considerando su utilización, deterioro, obsolescencia o cualquier alteración de valor. Si el vehículo estuvo afecto parcialmente al patrimonio empresarial -por ejemplo, un 50 %-, la base imponible del IVA se calculará proporcionalmente, de modo que la parte no afectada al patrimonio empresarial quede fuera del impuesto. Esto garantiza que solo se tribute por la proporción del bien vinculada efectivamente a la actividad económica de la entidad.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, la entidad X, va a ser liquidada próximamente, por lo que va a proceder a repartir los haberes restantes, una vez pagadas las deudas, consistentes en metálico y un vehículo. El vehículo, totalmente amortizado fiscalmente, tiene valor en el mercado por lo que va a ser adjudicado a uno de los socios de la consultante, atendiendo a su porcentaje de participación.

Cuestión planteada:

Tributación de la imputación del vehículo al socio en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

No obstante, el artículo 17 de la LIS establece unas reglas de valoración específicas al margen de las previstas en la norma contable. En este sentido:

“(…)

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(…)

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

(…)

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

(…)

Síguenos en...

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

(...)

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

(...)"

En virtud de lo anterior, como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad, ésta deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos a sus socios y el valor fiscal de dichos elementos. La integración de la renta a que se refiere el artículo 17.5 de la LIS se efectuará en la base imponible del período impositivo en el que se lleve a cabo la disolución y liquidación de la entidad.

De los datos que se derivan de la consulta la entidad X tiene, además de tesorería, un vehículo se encuentra amortizado en su totalidad pero que tiene valor en el mercado.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, en el supuesto de que el valor de mercado de los elementos transmitidos a los socios con motivo de la disolución con liquidación de la entidad X sea superior a su valor fiscal, la entidad X integrará en su base imponible una renta positiva.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- 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.º 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, transmitente del vehículo objeto de la consulta, 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.

Segundo.- 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 constituirían su actividad empresarial o profesional.

Síguenos en...

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.

Finalmente, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992 dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

(...).”.

Por otra parte, el artículo 11 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), regula la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, estableciendo:

“1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el censo de obligados tributarios.

(...).

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 de este artículo, sin perjuicio de que la persona o entidad concernida deba presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban.”.

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 sociedad consultante no haya liquidado completamente su patrimonio, no habrá cesado plenamente en su actividad. En consecuencia, mantendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la transmisión del vehículo objeto de consulta, que estará sujeta al Impuesto siempre que, como se deduce del escrito de consulta, forme parte de su patrimonio empresarial o profesional, y se cumplan los requisitos de sujeción, aunque hubiera presentado la declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Tercero.- En otro orden de cosas, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula las operaciones asimiladas a las entregas de bienes por dicho Impuesto, dispone en su número 1º, letras a) y b) lo siguiente:

“Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1º. El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.”.

De la información aportada se deduce que, durante la fase de liquidación en la que está inmersa la consultante, se va a proceder al traspaso de un vehículo al patrimonio personal de un socio sin contraprestación, por lo que se producirá un supuesto de autoconsumo de bienes sujeto al Impuesto, siendo preceptiva la 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.

Síguenos en...

(...).".

Por tanto, se producirá el autoconsumo por el traspaso del vehículo del patrimonio empresarial, sin contraprestación, según lo dispuesto en el artículo 9.1º de la Ley 37/1992 antes transcrito, solamente si se hubiera soportado el Impuesto sobre el Valor Añadido y hubiera sido objeto de deducción.

Cuarto.- 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, envejecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega."

En el supuesto objeto de consulta parece que el vehículo habrá experimentado alteraciones en su valor como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, por lo que la base imponible se determinará atendiendo al valor del bien en el momento en que se efectúe la entrega.

Quinto.- Por otra parte, 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.

(...).".

Inicialmente, este Centro directivo entendía que, en aplicación del citado precepto 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 base imponible cuando se transmite, como puede ser 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 aquellas 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 objeto de la presente consulta ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, 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 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.

Sexto- 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. En cualquier caso, según la información aportada parece que habrán transcurrido los años correspondientes del período de regularización establecido en la Ley, y la entidad consultante, por la transmisión del vehículo no debería proceder a efectuar la regularización única de deducciones.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

