



# Análisis del autoconsumo interno sobrevenido en el impuesto sobre el valor añadido

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

alongaslafuente@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>

## Extracto

La regularización del autoconsumo en el IVA ha sido fuente habitual de controversias, tanto por su adecuación a la directiva del IVA como por los términos en que queda recogido en nuestro ordenamiento interno. Basta considerar en este sentido la determinación de los sectores diferenciados de la actividad del sujeto pasivo como elemento trascendente para concretar la existencia de autoconsumo en la transferencia de bienes entre dos sectores, la delimitación de operaciones no sujetas en relación con los autoconsumos o la concreción de la base imponible.

El legislador nacional ha recogido, en el marco de los autoconsumos internos, los denominados «autoconsumos internos sobrevenidos», también denominados «diferidos», en cuanto su tributación depende de circunstancias posteriores al hecho mismo de su afectación como bien de inversión dentro de un sector diferenciado. Su regulación y la problemática que plantean, dado que el supuesto no se encuentra recogido en la directiva del IVA, ha supuesto una notable complejidad en la aplicación de la norma interna que conlleva cierta inseguridad jurídica para el empresario o profesional.

En el presente trabajo se analizan los distintos supuestos de autoconsumo interno sobrevenido y los diferentes ajustes que el empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto debe realizar, con especial referencia a los que inciden en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

**Palabras clave:** IVA; hecho imponible; entrega de bienes; autoconsumo; autoconsumo interno sobrevenido o diferido.

Recibido: 09-05-2024 / Aceptado: 20-05-2024 / Publicado (en avance online): 17-06-2024

Cómo citar: Longás Lafuente, A. (2024). Análisis del autoconsumo interno sobrevenido en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 496, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rcty.2024.22069>



# Analysis of internal self-consumption supervened from the value added tax

**Antonio Longás Lafuente**

## Abstract

The regularization of self-consumption in VAT has been a regular source of controversy, both due to its adaptation to the VAT Directive and due to the terms in which it is included in our internal regulations. In this sense, it is enough to consider the determination of the differentiated sectors of the activity of the taxable person as a transcendent element to specify the existence of self-consumption in the transfer of goods between two sectors, the delimitation of non-subject operations in relation to self-consumption or the specification of the tax base.

The national legislator has included, within the framework of internal self-consumption, the so-called unexpected internal self-consumption, also called deferred, as its taxation depends on circumstances subsequent to the fact of its use as an investment good within a differentiated sector. Their regulation and the problems they raise, given that the case is not included in the VAT Directive, has meant a notable complexity in the application of the internal rule that entails a certain legal uncertainty for the businessman or professional.

In this work, the different cases of unexpected internal self-consumption and the different adjustments made by the businessman or professional subject to the tax are analyzed, with special reference to those that affect the right to deduct the contributions borne.

**Keywords:** VAT; tasable evento; delivery of goods; self-consumption; sudden self-consumption; deferred self-consumption.

Received: 09-05-2024 / Accepted: 20-05-2024 / Published (online preview): 17-06-2024

Citation: Longás Lafuente, A. (2024). Análisis del autoconsumo interno sobrevenido en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 496, 5-46. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22069>



## Sumario

1. Introducción: finalidad y clasificación
2. El autoconsumo interno de bienes
  - 2.1. Tipos de autoconsumo interno y finalidad
  - 2.2. Condiciones exigidas para gravar el autoconsumo interno por cambio de afectación en una misma actividad o sector diferenciado
  - 2.3. Efectos del autoconsumo interno por cambio de afectación dentro de una misma actividad o sector diferenciado sobre la prorrata
3. Autoconsumo interno sobrevenido
  - 3.1. Aspectos generales
  - 3.2. Autoconsumo interno sobrevenido cuando en virtud de los artículos 95 y 96 de la LIVA se limite o excluya el derecho a deducir
  - 3.3. Autoconsumo interno sobrevenido cuando los bienes afectados se destinen a su utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción
  - 3.4. Autoconsumo interno sobrevenido cuando el bien se afecte o utilice exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general
  - 3.5. Autoconsumo interno sobrevenido cuando con el bien se efectúe una entrega exenta del IVA que no origine el derecho a deducir
  - 3.6. Cuantificación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo interno sobrevenido
4. Cambio de afectación con carácter previo al inicio de las actividades por el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA

### Referencias bibliográficas

### Anexo



## 1. Introducción: finalidad y clasificación

La Directiva 2006/1112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (directiva del IVA), en los artículos 16, 18, 26 y 27, y la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), en los artículos 9.1 y 12, consideran como hecho imponible determinadas operaciones asimiladas a entregas de bienes y prestaciones de servicios. Se trata de los denominados «autoconsumos de bienes y de servicios», gravados cuando concurren las circunstancias previstas en los preceptos señalados.

Nos encontramos ante la regulación de unas situaciones que bien podrían considerarse, desde un punto de vista amplio, como medidas antifraude o antiabuso de indudable complejidad en la interpretación de los preceptos reguladores<sup>1</sup>. Referido a autoconsumos externos, si bien podría extenderse a los internos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha expresado en repetidas ocasiones que los preceptos reguladores del autoconsumo externo tienen como objetivo o finalidad ser garantía del principio de neutralidad fiscal o de igualdad de trato entre, por una parte, el empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto que acepta un bien o que presta servicios para fines privados o para los de su personal y, por otra, el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del mismo tipo<sup>2</sup>.

Esta primera idea va unida indisolublemente al derecho a deducir del sujeto pasivo, pues, si este no ha generado el derecho a deducir o no ha deducido el impuesto, generalmente no se producirá una situación que lesione el principio de igualdad de trato y el de neutralidad impositiva derivado del mismo cuando se produzcan las circunstancias inherentes a un autoconsumo y, por tanto, no se precisará de tributación como operación asimilada a entrega de bienes o a prestación de servicios. Alcanzar el objetivo anterior impide que un sujeto pasivo que haya deducido la cuota del IVA por los *inputs* que afectan a su actividad económica sujeta al impuesto, cuando los afecte a fines privados particulares o a los de su personal o de terceras personas, se aproveche de ventajas no deseadas por el legislador en relación con un consumidor final que adquiere el bien o el servicio tributando por el IVA<sup>3</sup>,

<sup>1</sup> En este sentido se pronuncia también Sánchez Gallardo (2001, p. 21).

<sup>2</sup> Entre otras, Sentencias de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-230/94 –NFJ004749–), Enkler, apartado 35; de 16 de octubre de 1997 (asunto C-258/95 –NFJ007097–), Fillibeck, apartado 25; de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein, apartado 56; de 20 de enero de 2005 (asunto C-412/03 –NFJ018819–), Hotel Scandic Gásabäck, apartado 23; y de 11 de diciembre de 2008 (asunto C-371/07 –NFJ031284–), Danfoss y AstraZeneca, apartado 46.

<sup>3</sup> En este sentido, Sentencias de 6 de mayo de 1992 (asunto C-20/91 –NFJ001609–), De Jong, apartado 15; de 26 de septiembre de 1996 (asunto C-230/94 –NFJ004749–), Enkler, apartado 33; de 8 de marzo de



convirtiéndose el sujeto pasivo en consumidor final que debe ser tratado como tal e impidiendo que el destinatario final obtenga bienes o servicios por los que debería abonar el impuesto<sup>4</sup>.

Al margen de las denominadas «operaciones de autoconsumo intracomunitario o intraunión»<sup>5</sup>, una primera clasificación de los autoconsumos de bienes y servicios en operaciones interiores realizadas en el territorio de aplicación del impuesto español es la que figura en el anexo. Son dos las notas caracterizadoras básicas de estas operaciones: la deducción del impuesto soportado, que hace que se consideren operaciones no sujetas cuando el sujeto pasivo no haya deducido las cuotas soportadas, conforme al artículo 7.7.<sup>º</sup> de la LIVA, y la gratuidad; esencialmente esta última, si aludimos al autoconsumo externo como operaciones en las que no existe contraprestación por parte de un tercero. Una nota adicional se predica exclusivamente de los autoconsumos externos, como es la realización de las operaciones con fines ajenos o que no sean propios de la empresa, en tanto en los internos esta nota se aleja del fin perseguido en su tributación.

## 2. El autoconsumo interno de bienes

### 2.1. Tipos de autoconsumo interno y finalidad

En la modalidad del autoconsumo de bienes debe diferenciarse entre el externo y el interno, a diferencia del relativo a las prestaciones de servicios, en las que solo se recoge el primero. Resulta así incuestionable que el autoconsumo interno solo se puede dar cuando estemos ante bienes, de manera que el hecho imponible al que dará lugar será el de entrega de bienes por asimilación.

La directiva del IVA recoge esta distinción respecto del autoconsumo de bienes, aunque solo se configura como obligatorio el externo, de manera que facilita a los Estados miembros a optar por recoger o no el supuesto de autoconsumo interno<sup>6</sup>, lo que ha efectuado nuestro

---

2001 (asunto C-415/98 –NFJ010474–), Bakcsi, apartado 42; de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein, apartado 56; de 20 de enero de 2005 (asunto C-412/03 –NFJ018819–), Hotel Scandic Gåsabäck, apartado 23; y de 11 de diciembre de 2008 (asunto C-371/07 –NFJ031284–), Danfoss y AstraZeneca, apartado 47.

<sup>4</sup> Sentencia de 11 de diciembre de 2008 (asunto C-371/07 –NFJ031284–), Danfoss y AstraZeneca, apartado 47.

<sup>5</sup> Transferencias intracomunitarias o intraunión reguladas en los artículos 17 y 21 de la directiva del IVA y 9.3 y 16.2.<sup>º</sup> de la LIVA, que responden también a la finalidad de evitar abusos en materia de deducción por los sujetos pasivos, no alterando así el régimen común del IVA, como señala Bas Soria (2024, pp. 262-263).

<sup>6</sup> En el artículo 18 de la directiva del IVA, donde se regula el autoconsumo interno de bienes, no se utiliza la forma verbal imperativa, sino potestativa, indicándose que los «Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes» alguna o todas de las operaciones que se recogen en el precepto; siendo reconocido



legislador interno en el artículo 9.1, letras c) y d), de la LIVA, distinguiendo dos supuestos: el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, y 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<sup>7</sup>.

Los principios que rigen el derecho a la deducción están muy presentes en estos supuestos de autoconsumo interno. El fundamento y la base de su gravamen es la regla general de deducibilidad en función de la que, cuando determinados bienes se utilicen en los fines de una actividad económica gravada, se hace necesaria la deducción del impuesto soportado para evitar la doble imposición, mientras que, por el contrario, si el sujeto pasivo utiliza bienes adquiridos para las necesidades de operaciones o actividades que no generan el derecho a deducir, no podrá ejercitarlo. Es de advertir que en estas operaciones no existe propiamente una entrega de bienes o puesta a disposición de un bien a un tercero, por lo que no existe transmisión del poder de disposición, ni tan siquiera hay un tercero, adquirente o destinatario, por lo que bien podría señalarse que estamos asimismo ante una «ficción jurídica»<sup>8</sup>.

De esta forma, el legislador de la Unión pretendía con esta medida configurar estas operaciones dentro de la normativa del IVA y el principio de neutralidad que lo preside, de manera que las empresas que por realizar una actividad que no generaba el derecho a deducir y no podían por ello deducir las cuotas soportadas no estuviesen en clara desventaja respecto a otros empresarios o profesionales que ejerciesen la misma actividad mediante un proceso en el que no hubiese abonado el IVA por producirlos ellos mismos u obtenerlos dentro de la actividad empresarial. Con el fin de que estos últimos quedasen gravados con una carga análoga de forma que no sufriese el principio general de igualdad de trato, se otorga la facultad a los Estados miembros para asimilar como entrega de bienes las operaciones que se han descrito<sup>9</sup>.

---

así por el TJUE en Sentencias de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, apartado 26; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartado 30.

<sup>7</sup> En la directiva del IVA no se alude a que los bienes se afectan como de inversión, aunque ello se deduce de los términos utilizados por el legislador de la Unión, en cuanto se especifica que da lugar al supuesto de autoconsumo la afectación por el sujeto pasivo a las necesidades de su empresa, esto es, van a utilizarse como instrumentos o medios de producción en la actividad económica realizadas por el sujeto pasivo. En este sentido se pronuncia Sánchez Gallardo (2011, p. 231). Debe señalarse que, de no adquirir la naturaleza de bien de inversión, no tendrá sentido alguno gravar la operación, en cuanto los bienes de circulante no quedan sometidos a períodos de regularización.

<sup>8</sup> En este sentido se pronuncia Blanquer Uberos (1986, p. 122) indicando que nos encontramos ante una «ficción de entrega».

<sup>9</sup> Sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, apartado 26. Si bien referida al segundo de los supuestos de autoconsumo interno, sus aclaraciones son trasladables al autoconsumo por transferencia de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad.



De acuerdo con nuestra norma interna, tal como se ha señalado, se distinguen dos tipos diferenciados de autoconsumo interno de bienes.

El primero se produce cuando un sujeto pasivo realiza simultáneamente dos o más actividades sujetas al impuesto cuyo derecho a la deducción de las cuotas soportadas es diferente y ha determinado la existencia de dos o más sectores de la actividad, de forma que transfiere un bien de uno a otro sector diferenciado<sup>10</sup>, siendo indiferente la naturaleza o condición de existencia o de inversión que tenga el bien en el sector de salida y en el de llegada, pues lo esencial es la transferencia del bien de uno a otro sector. Con esta regla se pretende ajustar el derecho a la deducción a la afectación del bien en la actividad en la que se utiliza; esto es, como señala el Tribunal Supremo (TS), se evita el ejercicio de deducciones que no correspondan a la utilización real de los bienes, lo que garantiza la plena neutralidad al dar un tratamiento equivalente a las mismas actividades. De esta forma, al calificar el cambio de afectación como autoconsumo y estimar que existe una entrega de bienes asimilada a título oneroso, se garantiza que el sujeto pasivo no se beneficie de unas deducciones previstas para otra actividad a la que no destina de forma definitiva el bien<sup>11</sup>.

Como puede observarse, nos encontramos con una norma que va más allá de una medida antifraude o antiabuso, pues no responde exclusivamente a esta finalidad impidiendo la transferencia fraudulenta de un bien de un sector a otro diferenciado de la actividad del sujeto pasivo, ya que, además del fundamento que se acaba de exponer, a través de la tributación de esta operación se adecúan y equilibran las deducciones practicadas por el bien a la utilización real que en cada momento se tenga de él<sup>12</sup>.

---

De forma similar se pronuncia en la Sentencia de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartado 30:

Esta facultad permite a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no puedan deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales no se encuentren en desventaja frente a los competidores que ejerzan esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos dentro de la actividad de su empresa.

<sup>10</sup> El supuesto solo se produce respecto de actividades sujetas, ya que las no sujetas al IVA no se tienen en cuenta para concretar los sectores diferenciados. De este modo, no supone la existencia de autoconsumo la afectación de un bien desde una actividad no sujeta a otra sujeta, ni permite este hecho, en general, la deducibilidad del impuesto soportado en la adquisición del bien, pues su afectación inicial a una actividad no sujeta impide la deducción de la cuota soportada en dicho momento, así como en los posteriores, aun cuando quede afecto más tarde a una actividad sujeta. Así se deduce de la jurisprudencia del TJUE, entre otras, en Sentencias de 11 de julio de 1991 (asunto C-97/90 –NFJ001287–), Lennartz; y de 2 de junio de 2005 (asunto C-378/02 –NFJ020146–), Waaterschap Zeeuws Vlaanderen, WZV.

<sup>11</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2014 (rec. núm. 5263/2011 –NFJ054562–), FD 3 *in fine*.

<sup>12</sup> En este sentido se expresan el TS en Sentencia de 9 de mayo de 2016 (rec. núm. 3165/2014 –NFJ062812–), así como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 17 de octubre de 2013 (RG 6746/2011 y 6748/2011, acumuladas). La jurisprudencia del TS es recogida por la Audiencia Nacional (AN) en Sentencia de 9 de marzo de 2018 (rec. núm. 418/2016 –NFJ092965–).



Debe cuestionarse la adecuación de la norma española a la directiva del IVA, pues las condiciones exigidas en una y otra norma difieren en la delimitación del supuesto de autoconsumo interno. Así, en la normativa de la Unión se exige que se haya generado el derecho a la deducción total o parcial en el sector de salida y que en el de llegada se realicen operaciones no gravadas (se entiende que sujetas, pero que no generen el derecho a deducir)<sup>13</sup>, teniendo en cuenta que, aunque el artículo 18 de la directiva del IVA atribuye una facultad a los Estados miembros para establecer este supuesto de autoconsumo, el marco objetivo del mismo es fijado de forma clara y precisa en la directiva, de ahí que pueda alegarse el efecto vertical y directo del precepto.

El segundo supuesto de autoconsumo interno de bienes supone la afectación o el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional por el sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión, que es objeto de análisis seguidamente.

## 2.2. Condiciones exigidas para gravar el autoconsumo interno por cambio de afectación en una misma actividad o sector diferenciado

El segundo de los supuestos de autoconsumo que se acaba de citar es el marco objetivo en el que se integran los autoconsumos sobrevenidos o retroactivos, y exige el cumplimiento de las siguientes condiciones para que se produzca el hecho imponible entrega de bienes asimilada:

- El supuesto se produce esencialmente dentro de un mismo sector diferenciado de la actividad, ya que, de encontrarnos ante el cambio de afectación de un bien de un sector a otro, se aplicará el supuesto de autoconsumo interno previsto en el artículo 9.1 c) de la LIVA.

Es complejo que nos encontremos ante una situación en la que el bien de circulante quede afecto al conjunto de sectores diferenciados del sujeto pasivo y exista un cambio de naturaleza del bien de manera que se afecte como bien de inversión. Los términos utilizados por el legislador nacional en la letra d) del artículo 9.1 no impediría la aplicación en este caso del supuesto de autoconsumo interno que se examina, pues el precepto no excluye esta situación.

- Los bienes en cuestión deben ser bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o

<sup>13</sup> Lo anterior ha sido puesto de manifiesto también por Gómez Aragón (2016) que señala la incorrecta interpretación que realiza la Dirección General de Tributos (DGT) en relación con la Consulta V3811/2015, de 2 de diciembre (NFC057280).



profesional del sujeto pasivo. En relación con esta condición, el TJUE ha declarado que, con el fin de que la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso pueda utilizarse de tal forma que elimine efectivamente cualquier desigualdad en materia del IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquellos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, este supuesto de autoconsumo incluye no solo los bienes íntegramente producidos, detraídos, construidos o transformados por el propio sujeto pasivo, sino también aquellos producidos, detraídos, construidos o transformados por un tercero mediante materias puestas a su disposición por dicha empresa, ya que esta asimilación debe poder extenderse a la totalidad de los bienes acabados o mejorados por el tercero<sup>14</sup>.

- El sujeto pasivo debe haber afectado previamente dicho bien a las necesidades de la actividad sujeta al impuesto, pues, como se ha señalado anteriormente, se impide el derecho a la deducción y regularización de los bienes de inversión respecto de aquellos bienes que no se afectaron en un primer momento a una actividad sujeta y posteriormente se utilizan en el seno de una actividad económica sujeta al impuesto; al margen de la crítica que pueda realizarse en este caso, en relación con los principios de neutralidad, afectación y distorsión de la competencia, además del de proporcionalidad, pues resulta excesivo que un bien de inversión por el que se ha soportado el impuesto en su adquisición y se afecte a una actividad económica durante el periodo de regularización no se le permita la deducibilidad por los años que resten de este periodo desde que se afectó.
- El cambio de afectación supone que el bien que tenía la naturaleza de existencia o bien corriente pase a tener la condición de bien de inversión, lo que dará lugar a partir de ese momento a la regularización del mismo conforme a lo dispuesto en los artículos 107 y siguientes, tomando como precio de adquisición o contraprestación la base imponible de la operación de autoconsumo concretada de acuerdo con la regla prevista en el artículo 79.tres de la LIVA. Se trata, en definitiva, de bienes de circulante que pasan a tener la consideración de bienes de inversión, concepto este recogido en el artículo 108 de la LIVA, que difiere del establecido para la imposición directa.
- El hecho de adquirir el referido bien de otro sujeto pasivo no debe dar derecho al empresario o profesional adquirente a deducir íntegramente la cuota del IVA que se soporta. De acuerdo con esta condición, solo se producirá el autoconsumo cuando el bien se afecta como bien de inversión en la actividad o en un sector de la misma que tiene, o en la que sobreviene posteriormente, un porcentaje de deducción inferior al 100 % (prorrata).

<sup>14</sup> Sentencias de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, apartados 27 y 28; de 10 de septiembre de 2014 (asunto C-92/13 –NFJ055099–), Gemeente's-Hertogenbosch, apartado 28; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartado 32.



Es decir, el autoconsumo se produce exclusivamente cuando el empresario está sujeto a la regla de prorrata en la actividad o en el sector diferenciado en el que tiene lugar esta afectación de existencia a inversión, porque solo en estas circunstancias es cuando, al adquirir de un tercero un bien de la misma naturaleza que el que es objeto de autoconsumo, no se atribuye el derecho a deducir la totalidad de la cuota soportada. Así, el sujeto pasivo, al considerar la existencia de un autoconsumo, solo podrá deducirse en el porcentaje de afectación al que tiene derecho en la actividad o en el sector diferenciado al que se afecta el bien. Nos encontramos ante una regla de orden práctico con el fin de reducir al mínimo la complejidad derivada del gravamen de este autoconsumo, puesto que, en el caso de que el sujeto pasivo generase íntegramente el derecho a la deducción, no habría gravamen alguno al producirse la circunstancia que da lugar al autoconsumo, pues el sujeto pasivo se autorrepercibiría y deduciría el mismo importe. De ahí que esta afectación, cuando el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente la cuota, no da lugar a una operación sujeta al impuesto<sup>15</sup>. Esté sujeta o no la operación, al pasar el bien a tener la condición de inversión, el sujeto pasivo tendrá las obligaciones de regularización previstas en los artículos 107 a 110 de la LIVA<sup>16</sup>.

En definitiva, el autoconsumo solo se origina si la utilización final del bien no permite la deducción total, puesto que, si tuviese derecho a la deducción total de la cuota autorrepercudida, el resultado sería el mismo que si no se gravase el autoconsumo, por lo que la norma desprecia esta operación para sujetarla al impuesto. Todo ello tiene trascendencia en relación con el supuesto de autoconsumo sobrevenido que seguidamente se examinará.

Debe precisarse más esta condición, puesto que, cuando se refiere a la regla de prorrata, se está haciendo alusión esencialmente a la prorrata general o, en el caso de aplicar la especial, cuando estemos ante cuotas soportadas que se afectan como gastos comunes a operaciones que generan y no generan el derecho a la deducción.

Ello es así por cuanto, si se aplica la regla de prorrata especial, al adquirir el bien se habrá afectado a uno de los tres grupos en los que se deben diferenciar las cuotas soportadas. En el supuesto de afectarse a operaciones que generen el derecho a deducir, se habrá deducido el sujeto pasivo la cuota total, mientras que, si lo afecta a operaciones que no generan el derecho a deducir, no habrá deducido cuota

<sup>15</sup> Consulta de la DGT V1407/2008, de 7 de julio (NFC030754). Con carácter previo a la anterior se había pronunciado en Consultas de 2 de marzo de 1995 y de 4 de mayo de 1995. En el sentido expuesto en este trabajo, para Gil Maciá y Sánchez Sánchez (2011), esta no sujeción en caso de tener el sujeto pasivo derecho a la deducción «tiene una finalidad eminentemente operativa» y neutra respecto del IVA.

<sup>16</sup> El hecho de que el sujeto pasivo no esté en prorrata no impide la realización del ajuste correspondiente del bien cuando este se transmite durante el periodo de regularización y la operación está sujeta y exenta del IVA, lo que ocurre en un buen número de casos en el ámbito inmobiliario.



alguna. Solo si se afecta el bien adquirido como gasto común a los dos grupos anteriores aplicaremos la prorrata general. El cambio de afectación en estos casos no dará lugar en todos ellos al supuesto de autoconsumo interno que se examina. Deberá concretarse en cada situación si se dan o no los elementos o condiciones necesarios para que se produzca este autoconsumo interno. Así, indudablemente, si el bien era de circulante y afectó a las operaciones que generan el derecho a deducir, afectándose posteriormente como bien de inversión al conjunto de operaciones que generan y no generan el derecho a deducir, puede producirse este autoconsumo interno, pero en ningún caso se producirá si el bien de circulante está afecto a uno u otro grupo de cuotas y pasa a tener la naturaleza de bien de inversión afecto al mismo grupo, pues o no genera el derecho a deducir cuota alguna o la genera íntegramente, no dándose las condiciones para producirse el autoconsumo interno.

Como puede deducirse, la complejidad en la aplicación de la norma lleva un cierto grado de inseguridad jurídica e indudablemente de interpretación razonable de la norma que tendrá como efecto lógico impedir la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo que no se ajuste a la norma.

- Debe existir una previa deducción del impuesto soportado en la adquisición o producción de los bienes<sup>17</sup>. Se plantea si se produce este supuesto de autoconsumo cuando el sujeto pasivo en la adquisición o producción de los bienes que afectó en primer lugar como bienes de circulante o existencias no generó el derecho a deducir. Al igual que en los supuestos de autoconsumo externo, debe tenerse en cuenta la nota esencial de la deducibilidad del impuesto soportado, por lo que no se producirá el supuesto de autoconsumo si el sujeto pasivo no soportó cuota alguna o no pudo deducirla, ya que en otro caso estaríamos ante un supuesto de doble imposición no querida por el legislador de la Unión. Aunque del precepto nacional no se deduce esta nota esencial, debe concluirse en la necesidad de considerarla<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> Como señala el TJUE en Sentencia de 8 de marzo de 2001 (asunto C-415/98 –NFJ010474–), Bakcsi:

La imposición de un bien en tal situación, cuando no ha originado derecho a deducción del impuesto residual, daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA [...] [véanse, por lo que atañe al artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta 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] (apdo. 46).

En el mismo sentido, Sentencia de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein, apartado 76. Esta última sentencia ha sido comentada por Blázquez Lidoy (2001) y Galapero Flores (2002).

<sup>18</sup> Cabe plantear también que, en el supuesto de que no se haya soportado cuota en la adquisición del bien, si posteriormente se incorporan gastos por los que sí se ha soportado el IVA que incrementan el valor del bien –como es el caso de una mejora o de una rehabilitación de un bien inmueble–, puede considerarse la existencia de autoconsumo por la parte del bien respecto del que se han tenido cuotas soportadas. La respuesta en este caso debe ser positiva. En este sentido se pronuncia también Gil Maciá (2011, pp. 73-74).



- Finalmente, el supuesto de autoconsumo se produce aun en el caso de afectación parcial. Surge la cuestión de si es posible este gravamen cuando el bien se afectó en un primer momento juntamente a una actividad no sujeta y otra sujeta, concluyendo el TJUE que se cumplen las condiciones para aplicar este supuesto de autoconsumo en situaciones en las que, por utilizarse el bien parcialmente para fines ajenos a operaciones imponibles, el IVA soportado no habría sido totalmente deducible si el bien se hubiera adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo<sup>19</sup>.

## 2.3. Efectos del autoconsumo interno por cambio de afectación dentro de una misma actividad o sector diferenciado sobre la prorrata

Debe advertirse, en primer lugar, que el autoconsumo interno tiene, como se ha expuesto, una clara vinculación con el derecho a deducir, lo que supone que no se produzca cuando el cambio de afectación de existencia a inversión genere el derecho a deducir, bien sea en el momento en el que se produce esta afectación, bien cuando la circunstancia que impide el derecho a la deducción se produzca posteriormente durante el periodo de regularización. Por tal motivo, cuando se da este cambio de afectación y el bien de inversión se afecta a la misma actividad o sector en el que se aplica la prorrata general, se producirá el supuesto de autoconsumo, lo que ocurrirá asimismo cuando esta circunstancia tenga lugar durante el periodo de regularización, dándose el denominado «autoconsumo interno sobrevenido».

Ahora bien, si dentro de la actividad o sector diferenciado se aplica la prorrata especial, deberá considerarse si el bien que adquiere la condición de inversión se incluye en el grupo de operaciones que generan el derecho a deducir íntegramente, en cuyo caso no se gravará el autoconsumo interno. Solo será objeto de gravamen cuando se afecte a las operaciones que no generen el derecho a deducir o cuando se afecte al conjunto de operaciones de la actividad o sector, aquellas que generan junto con las que no generan el derecho a deducir. Puede suceder que, aplicándose la prorrata especial, se afecte a operaciones generadoras del derecho y en un ejercicio posterior, dentro del periodo de regularización, el sujeto pasivo renuncie a la prorrata especial aplicándose la general, en cuyo caso podrá tener lugar alguna de las circunstancias que dan lugar al autoconsumo interno sobrevenido que seguidamente se examinan.

La segunda de las cuestiones que se deben considerar se relaciona con la naturaleza de las operaciones que se vienen examinando, ya que lleva consigo que, aun cuando tengan la calificación de entregas de bienes, produciéndose el hecho imponible del impuesto, quedan excluidas del ejercicio habitual de la actividad económica, no encontrándose

<sup>19</sup> Sentencia de 10 de septiembre de 2014 (asunto C-92/13 –NFJ055099–), Gemeente's Hertogenbosch.



ante una operación activa del sujeto pasivo, ya que no tiene efectos externos a la actividad propia del sujeto pasivo ni en la actividad económica o en el sector diferenciado en el que se producen<sup>20</sup>.

Esta razón motiva que queden excluidas del cálculo de la prorrata las operaciones de autoconsumo interno, no incluyéndose en el numerador ni en el denominador para determinar el porcentaje de deducción<sup>21</sup>, de forma que el sujeto pasivo, aun cuando liquida el impuesto devengado por el hecho imponible, no deberá tenerlo en cuenta para el cálculo anterior. Sí deberán considerarse para el cálculo de la prorrata los restantes supuestos de autoconsumo<sup>22</sup>.

No obstante, surge la cuestión de si las operaciones de cambio de afectación de bienes de un sector diferenciado a otro deben considerarse a efectos de calcular la prorrata común para el conjunto de sectores diferenciados, esto es, la que resulta aplicable a las cuotas soportadas en común para dos o más sectores diferenciados, siempre dejando al margen las especialidades que se contienen en el régimen especial del grupo de entidades<sup>23</sup>. La finalidad y naturaleza de las operaciones que se citan es análoga de las que quedan excluidas de la prorrata por el artículo 104.tres.6.º y, por ello, aun cuando ni este precepto ni el que regula el régimen de deducibilidad de cada sector alude a ello, debe estimarse que no se tendrán en cuenta para el cálculo de esta prorrata común a los sectores diferenciados (cálculo que plantea serias dudas de adaptación al principio de neutralidad, ya que puede dar lugar a situaciones muy gravosas para el sujeto pasivo) y solo se considerará para calcular el porcentaje de prorrata en el sector diferenciado de salida del bien.

El importe que se compute en el denominador de la prorrata no tiene por qué ajustarse al concepto de volumen de operaciones recogido en el artículo 121 de la LIVA. En este último precepto se establecen las reglas que han de tenerse en cuenta para cuantificar el volumen de operaciones del conjunto de actividades realizadas por los sujetos pasivos del impuesto. De acuerdo con el mismo, se considerará como tal el importe total, excluido el propio IVA y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante

<sup>20</sup> En este sentido se pronuncian Monseny Trabado y Verdún Fraile (2008, p. 243).

<sup>21</sup> Artículo 104.tres.6.º de la LIVA.

<sup>22</sup> El externo, ya sea de bienes o de servicios, implica la realización de operaciones activas por el sujeto pasivo, al realizarse en el ámbito de la actividad económica, trasladándose los efectos fuera del ámbito patrimonial empresarial. Respecto del autoconsumo interno previsto en la letra c) del artículo 9.1 de la LIVA, por cambio de afectación de un sector a otro diferenciado, esta transferencia se tiene en cuenta para el cálculo de la prorrata, al considerarse cada sector diferenciado de forma independiente respecto de los restantes a efectos de la aplicación del derecho a la deducción.

<sup>23</sup> Los artículos 163 *octies*.tres de la LIVA y 61 bis.3 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establecen reglas especiales para el cálculo de la prorrata respecto del régimen general que plantean su falta de adecuación a la directiva del IVA, al igual que el propio régimen especial diseñado por el legislador nacional.



el año natural anterior, incluidas las operaciones exentas. A continuación, en el apartado tercero se relacionan unas operaciones que quedan excluidas, y entre ellas no figura ningún caso de autoconsumo<sup>24</sup>. Los términos del precepto son precisos y no dejan margen a una interpretación que tenga en cuenta la finalidad de las operaciones<sup>25</sup>.

El que los autoconsumos externos se incluyan dentro del volumen de operaciones tiene su razón de ser en lo expuesto anteriormente, esto es, se trata de entregas o prestaciones de servicios activas realizadas en el ejercicio de la actividad alejándose de la esfera patrimonial del sujeto pasivo. Sin embargo, no se comprende que queden incluidos también los supuestos de autoconsumo internos, esencialmente aquellos consistentes en el cambio de afectación de bienes de circulante a bienes de inversión, pues en ningún caso estamos ante una operación activa del sujeto pasivo, no produciéndose una salida de los bienes de su esfera jurídico-patrimonial ni tampoco del sector diferenciado concreto al que están afectos los bienes, por lo que el concepto de volumen de operaciones debería establecer una exclusión adicional a las que se citan en el precepto que comprenda estas operaciones de autoconsumo interno.

### 3. Autoconsumo interno sobrevenido

#### 3.1. Aspectos generales

La directiva del IVA no define ni prevé el tratamiento que debe darse al denominado por la doctrina «autoconsumo interno sobrevenido o retroactivo»<sup>26</sup>, limitándose en el artículo 18 a asimilar como entregas de bienes a título oneroso, entre otras, las dos operaciones de autoconsumo interno que se regulan en el artículo 9.1, letras c), párrafo primero, y d), párrafos primero y segundo, de la LIVA.

Como se ha señalado, tanto la norma de la Unión como la nacional exigen como condición para producirse el hecho imponible autoconsumo interno que el sujeto pasivo no genere el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado cuando afecta una existencia como

<sup>24</sup> El precepto es análogo al artículo 288 de la directiva del IVA, si bien esta última norma se refiere a la determinación de la cifra de volumen de operaciones para el régimen de franquicia, que no existe en nuestra norma interna.

<sup>25</sup> Tanto el TEAC (Resolución de 27 de octubre de 2006) como la AN (Sentencia de 25 de febrero de 2010, rec. núm. 21/2007 -NFJ037708-) han mantenido que se incluirán en la determinación del volumen de operaciones todas las realizadas por el sujeto pasivo, lo sean de forma habitual u ocasional, salvo las exclusiones que se citan en el artículo 121.tres de la LIVA.

<sup>26</sup> Rodríguez Pastrana (1996, p. 107) o Ruiz de Velasco Punin (2012, p. 169) se refieren a estos supuestos como de «autoconsumo retroactivo». Se ha adoptado el término «sobrevenido» en este análisis en cuanto se pretende hacer especial referencia a la existencia de una circunstancia posterior a la afectación de la existencia o circulante como bien de inversión.



bien de inversión, de forma que, si en ese momento se genera el derecho a la deducción íntegra, esto es, no se aplica prorrata general, no se declarará hecho imponible alguno. Así, en principio no es una operación de autoconsumo el hecho de que un sujeto pasivo que tiene derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas convierta o transforme existencias en bienes de inversión, de manera que el legislador tanto de la Unión como el nacional desprecian este autoconsumo, puesto que el mismo importe devengado daría lugar a que fuera deducible, no teniendo fundamento desde el punto de vista del derecho a deducir que se grave esta operación, dada la falta de repercusión fiscal que tendría al no existir ventaja fiscal alguna para el sujeto pasivo si no se gravase.

Esto no significa que no se haya producido la circunstancia esencial y material que da lugar al supuesto de autoconsumo interno previsto en la letra d), pues el bien que era de circulante o existencia pasa a tener la condición de inversión o inmovilizado. Ahora bien, en ese momento no concurre la condición necesaria relativa a la deducción parcial o nula deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo en el ejercicio de la actividad o sector diferenciado en el que acaece el hecho.

Ante la posibilidad de que se generen situaciones de fraude o abuso de derecho, el legislador nacional recoge en la letra d), párrafo tercero, del artículo 9.1 el denominado «autoconsumo interno sobrevenido», esto es, la condición que se acaba de señalar tiene lugar no en el momento en el que el bien modifica su naturaleza fiscal –de circulante a inversión–, sino que tiene lugar posteriormente, durante el periodo de regularización del bien de inversión.

El bien, como se acaba de indicar, cuando cambia su afectación de bien circulante a bien de inversión, pasa a tener esta condición, por lo que le serán de aplicación las reglas de regularización previstas para este tipo de bienes en los artículos 107 y siguientes de la LIVA<sup>27</sup>. En tanto el sujeto pasivo tenga derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, la única regularización que habrá que efectuar será la que tiene lugar con ocasión de la entrega del bien durante el periodo de regularización si resulta aplicable un supuesto de exención limitada, por lo que afecta esencialmente a bienes inmuebles, y, por ello, no generará el derecho a deducir, en cuyo caso deberá aplicarse el artículo 110 de la LIVA, donde se establece una norma antifraude o antiabuso con el fin de evitar comportamientos contrarios al principio de neutralidad del impuesto. Su finalidad es evitar un perjuicio a la Hacienda pública cuando, a través de una operación intermedia, el sujeto pasivo pudiese deducir íntegramente el

<sup>27</sup> Estos preceptos recogen esencialmente dos tipos de ajustes que realizar durante el periodo de regularización del bien de inversión, el referido a la adecuación del derecho a deducir en función del grado de afectación anual y el correspondiente a la entrega del bien en este mismo periodo. El primero resultará aplicable siempre que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata, si bien deben tenerse en cuenta las particularidades consecuencia de la prorrata especial, mientras que el segundo deben tenerlo en cuenta todos los sujetos pasivos: si aplican la regla de prorrata independientemente de si la operación está exenta o no, mientras que, cuando no apliquen la regla de prorrata, tendrán en cuenta este ajuste siempre que como consecuencia de la entrega del bien no se genere el derecho a la deducción.



impuesto soportado, aunque el destino posterior del bien no genere dicho derecho, total o parcialmente, permitiendo la deducción, en su caso, por la parte del periodo de regularización que el bien de inversión ha estado en el patrimonio del sujeto pasivo que efectúa la entrega.

No es esta regla la que se quiere poner de manifiesto con el autoconsumo sobrevenido, sino que con ella se pretenden eliminar comportamientos abusivos, sin necesidad de que el bien salga de la esfera patrimonial del sujeto pasivo, o bien, de producirse este hecho, se aplique también el correspondiente ajuste.

Ahora bien, sí es preciso señalar que, en tanto estos supuestos de autoconsumo interno sobrevenido van a tener efectos durante el periodo de regularización, cuando la circunstancia sobrevenida se produjese con posterioridad al cumplimiento de este periodo, no habría hecho imponible como entrega asimilada, no produciéndose el hecho imponible, ni sería necesario realizar los ajustes que como consecuencia del mismo exige la LIVA; sin perjuicio del gravamen que corresponda por la operación que tenga lugar en ese momento, en el supuesto de que la operación quede sujeta al impuesto, como es el caso de la transmisión del bien de inversión.

Se quiere poner de manifiesto con ello que si la directiva del IVA no regula estos supuestos de forma específica seguramente tiene su razón de ser en que los efectos que las circunstancias sobrevenidas tienen sobre los bienes pueden ser resueltos con los mecanismos obrantes en la normativa referidos a la regularización de los bienes de inversión. Esto es, el legislador nacional podría haber evitado recoger estos supuestos que crean cierta inseguridad jurídica en su aplicación y que tienen una incidencia clara en algún sector económico y muy poca en el resto, bastando tener en cuenta las reglas señaladas sobre regularización de bienes de inversión, que posteriormente se examinarán.

Basta para ello tener en cuenta los efectos que esta circunstancia sobrevenida tiene en relación con el hecho imponible autoconsumo en el periodo en que se produce este devengo, de acuerdo con el artículo 75.uno.5.º, párrafo segundo, de la LIVA.

Téngase en cuenta que la circunstancia vital que da lugar al hecho imponible autoconsumo interno se produce en el periodo en el que cambia la afectación del bien pasando a tener la naturaleza de inversión, y en estos supuestos que ahora se examinan el devengo se produce en un periodo posterior, cuando se cumple una condición que no incide en el cambio de la naturaleza del bien, sino en el derecho a la deducción, lo que supone tanto como reconocer en la LIVA un devengo en diferido del hecho imponible, de forma que en primer lugar se liquidará el hecho imponible autoconsumo interno en el periodo, dentro del de regularización, en el que el sujeto pasivo pierde el derecho a la deducción total o parcial del impuesto por ese bien de inversión cuya naturaleza se determinó en un periodo anterior. El sujeto pasivo no debe efectuar rectificación alguna del periodo en el que se afectó el bien como de inversión, considerando que el devengo tiene lugar cuando se producen las circunstancias reflejadas en el artículo 75.uno.5.º, respecto de las que debe indicarse que en la directiva del IVA no se establece ni el hecho imponible que ahora se



examina ni una regla especial sobre el devengo de este tipo de operaciones, lo que, por sí mismo, plantea serias dudas sobre la adecuación de la norma nacional a la de la Unión.

Sin perjuicio de reiterar posteriormente estos efectos, como regla general, en el periodo mensual o trimestral en el que tiene lugar el devengo conforme al artículo 75.uno.5.<sup>o</sup>, dentro del periodo de regularización del bien de inversión, se liquidará el autoconsumo interno, declarando el IVA devengado por este motivo. Como se debe tener en cuenta que el cambio de afectación tuvo lugar en un periodo anterior en el cual el sujeto pasivo generaba el derecho a deducir, en este posterior en el que se liquida debe permitirse la deducción íntegra de la cuota autorrepercutida, de ahí lo que antes se ha denominado «devengo en diferido» y, en el hipotético supuesto de que concurren las condiciones previstas en el artículo 102. dos de la LIVA, deberá permitirse al sujeto pasivo su aplicación, esto es, la deducción adicional por la parte que no se hubiera podido deducir<sup>28</sup>, pues el precepto no distingue entre los diferentes supuestos previstos en la letra d) del artículo 9.1. Implicará habitualmente un ajuste en el IVA devengado y en el soportado deducible por el mismo importe.

Hasta aquí las consecuencias de producirse el hecho imponible autoconsumo interno, a las que habrá que añadir las derivadas de la propia naturaleza del bien de inversión, pues, estando en periodo de regularización, deberán adoptarse a partir del ejercicio en el que el sujeto pasivo no genera el derecho a deducir total o parcialmente o entrega el bien los ajustes previstos en los artículos 107 a 110, esto es, practicar los ajustes correspondientes durante el periodo que reste de regularización, o practicar la regularización única prevista en el artículo 110, ya que en dos de los supuestos (letras a' y d') se producen las circunstancias que dan lugar a esta regularización única.

Como puede observarse, al margen de posibles excepciones que puedan producirse, dada la casuística que puede producirse considerando la amplitud del hecho imponible del impuesto, son estas últimas las consecuencias derivadas del autoconsumo interno sobrevenido, por lo que podría prescindirse de la literalidad de los artículos 9.1 d), a') a d'), y 75.uno.5.<sup>o</sup> para recoger en su caso las especialidades correspondientes en los artículos 107 a 110, si bien no haría falta que ello se produjese en todos los casos.

Quede claro, de cuanto se ha expuesto, que nos encontramos ante la circunstancia de que, en el momento en el que se modifica la naturaleza fiscal del bien, el sujeto pasivo generaba el derecho a deducir la cuota soportada por la adquisición de este, siendo posteriormente cuando este derecho varía en su intensidad.

<sup>28</sup> De acuerdo con este precepto:

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.<sup>o</sup>, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.



Esta alteración tiene lugar porque el bien que ya tiene la condición de inversión queda afecto con posterioridad al cambio de naturaleza fiscal a actividades u operaciones que no generan el derecho a deducir, íntegra o parcialmente.

En el párrafo tercero de la letra d) del artículo 9.1 se establecen cuatro situaciones que dan lugar a este autoconsumo sobrevenido, estableciéndose que no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el periodo de regularización de deducciones<sup>29</sup>, los bienes afectados se destinen a alguna de las finalidades que seguidamente se examinan.

La norma se refiere a un momento posterior a la puesta en funcionamiento, que habitualmente se producirá con el cambio de afectación del bien de existencia a inversión, por lo que el periodo en el que se abre la posibilidad de producirse estos supuestos de autoconsumo interno comienza precisamente cuando tiene lugar la puesta en funcionamiento, por lo que ambas circunstancias pueden producirse dentro de un mismo año, lo que plantea una situación que no prevé la norma y cuya laguna deberá integrarse con las reglas generales del derecho a la deducción, esencialmente, en alguno de los supuestos específicos.

No obstante la dicción de los artículos 9.1 d), párrafo tercero, y 107, que permiten considerar que estos supuestos solo se producen durante el periodo de regularización que comprende los cuatro o nueve años posteriores al de entrada en funcionamiento, si las circunstancias que dan lugar al autoconsumo se producen en este año, deberemos acudir a las reglas generales del derecho a la deducción, lo que supone que en uno u otro caso los efectos son análogos.

La LIVA da para estos supuestos de autoconsumo interno sobrevenido respuestas distintas en cuanto al momento en el que tiene lugar, fijando el devengo de cada uno de forma diferenciada, si bien, como se ha señalado, la afectación del bien corriente en bien de inversión se produjo con anterioridad, declarándose el autoconsumo en un momento posterior, durante el periodo de regularización del bien de inversión, aunque por referencia a ese momento en el que el bien de circulante se transforma en bien de inversión, pues el hecho imponible realmente se produjo cuando el bien mutó en su naturaleza fiscal.

Con carácter previo al examen de cada uno de los supuestos previstos en el artículo 9.1 d) debe considerarse también la posibilidad de afectar parcialmente el bien que se ha transformado en inversión a actividades sujetas y no sujetas. Nuevamente se abre un margen de inseguridad jurídica en la aplicación de la norma, pues deberán tenerse en cuenta además las reglas establecidas en los artículos 93.cinco, 95.uno y tres y 96.uno, esencialmente.

<sup>29</sup> Debemos considerar cinco años en el caso de bienes muebles y diez en el de inmuebles, que se computarán desde la entrada en funcionamiento, integrando también este ejercicio (art. 107 de la LIVA), ya que el artículo 9.1 d) se refiere precisamente a la puesta en funcionamiento. En la regularización de bienes de inversión cuya entrada en funcionamiento se produce en un ejercicio posterior al de su adquisición el periodo de regularización tiene lugar durante dicho ejercicio y los cuatro o nueve siguientes.



Las hipótesis de partida son variadas y extenderían este análisis de forma desmesurada, pero téngase en cuenta la complejidad que se introduce como consecuencia de ello, pues basta considerar la tributación de la cesión de bienes de inversión de forma gratuita por parte del empresario a los empleados, que con carácter previo fueron existencias. Algunas de las situaciones se prevén en los supuestos de autoconsumo sobrevenido, pero referidas a la totalidad del bien, por lo que deberá plantearse las consecuencias en el caso de que la circunstancia no afecte a la totalidad del bien.

### 3.2. Autoconsumo interno sobrevenido cuando en virtud de los artículos 95 y 96 de la LIVA se limite o excluya el derecho a deducir

De acuerdo con la letra a') del artículo 9.1 d) de la LIVA, no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas que se hubiesen soportado cuando los bienes de circulante afectados como bienes de inversión se destinen a alguna de las finalidades establecidas en los artículos 95 y 96 de la LIVA durante el periodo de regularización de los bienes de inversión.

Los dos preceptos anteriores se refieren a la afectación de bienes a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, así como a determinados bienes y servicios cuya adquisición no genera el derecho a deducir las cuotas soportadas.

En un primer momento, el sujeto pasivo destina las existencias o bienes de circulantes, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados como bienes de inversión y, al generar el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado, en dicho momento no se grava el cambio de afectación como autoconsumo interno. No obstante, con posterioridad, durante el periodo de regularización posterior a la puesta en funcionamiento del bien de inversión, tiene lugar alguna de las situaciones previstas en los artículos 95 y 96 de la LIVA, esto es, se produce un cambio en la afectación del bien a la actividad económica o uno de los fines a los que aluden los preceptos.

La redacción del supuesto de autoconsumo interno sobrevenido es confusa y compleja, creando inseguridad jurídica o incertidumbre en su aplicación, así como en la calificación del supuesto, pues no en todos los casos en los que tenga lugar alguna de las circunstancias de los artículos 95 y 96 se producirá este hecho imponible, por lo que habrá que examinar caso por caso la tributación. No en todos los supuestos regulados en estos preceptos se puede producir el autoconsumo interno sobrevenido, ya que, por ejemplo, el hecho de que no sean cuotas deducibles aquellas que se soportan como consecuencia de gastos de desplazamiento, alojamiento o restauración, previstas en el artículo 96.uno.6.º, no puede originar este autoconsumo, dadas las condiciones exigidas en dicho precepto para excluir estas cuotas del derecho a deducir y la naturaleza del propio gasto, pues estamos ante prestaciones de servicios. Con ello, quiere señalarse que quedan excluidas en primer lugar todas las operaciones aludidas en los artículos 95 y 96 que se refieran a prestaciones de servicios.



También, en el supuesto de que el bien de inversión durante el periodo de regularización se destine a atenciones a clientes o asalariados, entregándose el bien, se plantea la incertidumbre de su tributación. Si bien al adquirirse se conocía que se destinaría a atenciones a clientes o asalariados, la cuota soportada no es deducible, por lo que la posterior entrega gratuita es una operación no sujeta prevista en el artículo 7.7.º de la LIVA. Si, por el contrario, el sujeto pasivo no tenía esta intención, y se dedujo el importe total de la cuota soportada en su adquisición, producción o importación, en el momento de la entrega que supone la atención al cliente o al asalariado, al salir de la esfera jurídico-patrimonial del empresario o profesional concurre un doble hecho imponible, pues puede considerarse la aplicación del supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, o bien, estimar que estamos ante un autoconsumo externo de bienes, al cumplirse las condiciones previstas en ambos supuestos de autoconsumo. En tanto el bien sale de la esfera patrimonial del empresario, debería primar esta situación, ya que el bien no va a continuar afecto a la actividad empresarial y, por ello, no daría lugar a un autoconsumo interno sobrevenido, sino a un autoconsumo externo de bienes que deberá tributar como tal, puesto que el sujeto pasivo dedujo la cuota soportada en la adquisición o producción del bien, no resultando de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.7.º de la LIVA.

Es esta la solución más adecuada a los principios generales del impuesto y, sobre todo, lleva a evitar situaciones de sobreimposición, dado que lo que no puede hacerse es aplicar los efectos del autoconsumo interno sobrevenido que, como se examinará a continuación, supone aplicar el ajuste por los años que resten de regularización y además hacerle tributar como autoconsumo externo por la entrega del bien, pues indudablemente se produce además este hecho imponible.

Debe plantearse además la adecuación de los artículos 95 y 96 a la directiva del IVA. Indudablemente, el artículo 95.uno, dos y cuatro no se ajusta a la norma de la Unión, y así ha sido reconocido por el TEAC<sup>30</sup>, y el resto de los apartados del precepto, así como el artículo 96, plantean algunas dudas<sup>31</sup>, aun cuando el TS ha venido a validarlos hasta ahora<sup>32</sup>.

<sup>30</sup> Entre otras, Resoluciones de 9 de febrero de 2010 (RG 611/2006 –NFJ038502–), de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 –NFJ055950–), de 18 de mayo de 2022 (RG 4398/2019) y de 19 de julio de 2023 (RG 6654/2022 –NFJ090394–).

<sup>31</sup> Un desarrollo más pormenorizado puede examinarse en Longás Lafuente (2019, pp. 27 y ss.; 2022b, pp. 163 y ss.). El Auto del TS de 24 de abril de 2024 (rec. núm. 5101/2023 –NFJ092980–) admite el recurso de casación y vuelve a plantear si la limitación del derecho a la deducción del artículo 96.uno.4.º y 5.º encuentra amparo o no en la cláusula *standstill* del artículo 176, párrafo segundo, de la directiva del IVA:

habida cuenta que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, entrando en vigor dicha disposición el mismo día que el Reino de España se incorporó a la UE, el 1 de enero de 1986, no existiendo consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión.

<sup>32</sup> El TS, en relación con los criterios de deducibilidad de los vehículos conforme al artículo 95.tres, ha mantenido que la norma española se ajusta a la directiva del IVA, entre otras, en Sentencias de 29 de mayo



En cualquier caso, aun cuando el artículo 96 no excluye los bienes de inversión, es indudable que se tratará de operaciones muy ocasionales, pues en general su tratamiento derivará al artículo 95.tres, si bien en ocasiones deberán tenerse en cuenta ambos preceptos, como es el supuesto de adquisición de bienes de inversión para afectarlos parcialmente a la actividad económica y para cederlos gratuitamente a terceros, si bien por esta cesión no existe entrega de bienes, sino prestación de servicios, por lo que mal puede aludirse a autoconsumo interno sobrevenido en este caso por aplicación del artículo 96.

En cuanto al artículo 95, será el marco objetivo en el que habitualmente podrá suscitarse el autoconsumo interno sobrevenido, teniendo en cuenta que habrá situaciones en las que en el momento de la adquisición o producción se habrá afectado parcialmente el bien a una actividad sujeta que genere el derecho a la deducción, por lo que resultará aplicable el artículo 95.tres. Con posterioridad, sobre la parte afecta del bien, podrá darse el hecho imponible autoconsumo interno sobrevenido, por lo que los ajustes que habrá que efectuar deberán realizarse sobre la parte del bien afecta a la actividad económica sujeta.

Debe tenerse en cuenta, de otra parte, que en el momento en el que el bien modifica su naturaleza fiscal, pasando de existencias a inversión, el sujeto pasivo debe tener derecho a la deducción íntegra del impuesto, ya que, en caso contrario, no se aplicaría esta letra a'), sino el artículo 9.1 d), primer párrafo, o la letra c). Por ello, en primer lugar, deberán examinarse con detenimiento las circunstancias concurrentes en ese preciso momento<sup>33</sup>, ya que pueden dar lugar a diferentes situaciones gravadas o no por el impuesto.

Esta letra a') debe ser objeto de examen junto con el artículo 110 de la LIVA, pues, en el momento en el que se produzca la circunstancia prevista en los artículos 95 o 96, deberá aplicarse el anterior precepto, debiendo regularizarse el bien de inversión por los años que resten del periodo total de regularización.

La finalidad de este supuesto no es otra, como se ha indicado, que evitar un fraude o abuso de derecho, pues desde el inicio del periodo de regularización en el que estuvo el bien de inversión afecto a la actividad, computado desde la puesta en funcionamiento, generó el

---

de 2018 (rec. núm. 2834/2017 –NFJ072166–), de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1866/2018 –NFJ093017–) y de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 2662/2017). Respecto del artículo 96, ha manifestado análogo criterio en las Sentencias de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 3882/2020 –NFJ081965–) y de 6 de octubre de 2021 (rec. núm. 4337/2020 –NFJ083880–).

<sup>33</sup> En el supuesto de una actividad inmobiliaria de promoción en la que una de las viviendas pasa a utilizarse como bien de inversión arrendándose, ello conlleva que, si bien la vivienda pasa a tener la condición de bien de inversión, el sujeto pasivo tendrá a partir de ese mismo momento dos sectores diferenciados, por lo que aplicaremos el artículo 9.1 c). Sin embargo, si la vivienda pasa a afectarse como oficina, no habrá supuesto de autoconsumo, pues existirá una única actividad que generará el derecho a la deducción. Si con posterioridad se arrienda como vivienda, tendrá lugar el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido del artículo 9.1 d) a').



derecho a deducir; no obstante, a partir de concurrir el suceso previsto en los artículos 95 o 96 y por el periodo restante hasta el transcurso total del periodo de regularización, no genera el sujeto pasivo el derecho a deducir total o parcialmente. Por tanto, el ajuste fiscal que habrá de efectuarse por el supuesto de autoconsumo sobrevenido deberá tener en cuenta este lapso, no permitiendo la deducibilidad de las cuotas soportadas por el tiempo que reste hasta completar los 5 o 10 años, ya sea mueble o inmueble, incluido aquel en el que acaece la circunstancia prevista en dichos preceptos. Análogo ajuste deberá efectuarse si la entrega del bien exenta se produce en el año de entrada en funcionamiento, antes del periodo de regularización de los cuatro o nueve años siguientes, en función de la naturaleza del bien.

En este sentido, se establece en el artículo 110.uno para estos supuestos la misma regla que para la entrega de bienes de inversión exenta o no sujeta, considerándose por ello una minoración de la cuota soportada deducible por la adquisición, producción o importación del bien; estimándose que el bien de inversión se utiliza exclusivamente durante el resto del periodo de regularización en la realización de una actividad que no origina el derecho a deducir durante todo el año en el que se produce la circunstancia de los artículos 95 o 96 y los restantes hasta la expiración del periodo de regularización.

El precepto señala expresamente que esta regla resulta de aplicación en los supuestos en los que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 o 96, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir durante todo el año en el que se producen estas circunstancias y los restantes del periodo de regularización, haciendo así alusión directa a los supuestos de autoconsumo interno sobrevenido de la letra a) que se examina en este epígrafe.

El devengo del autoconsumo interno sobrevenido tendrá lugar cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción, conforme al artículo 75.uno.5.º, letra a), por lo que en ningún caso habrá de trasladarse este devengo a fecha 31 de diciembre del ejercicio en el que se produzcan estas circunstancias para declarar el autoconsumo junto con la regularización que hay que efectuar por el bien de inversión a la finalización del ejercicio, ni tampoco deberá anticiparse al momento en el que el bien de circulante modificó su naturaleza fiscal a bien de inversión, presentando una autoliquidación rectificativa.

Respecto de la base imponible, a pesar de que las condiciones respecto a la utilización del bien de inversión se producen en el momento que se acaba de señalar, su concreción deberá tener en cuenta el valor del bien en el momento en el que se produjo el cambio de afectación del bien de circulante a bien de inversión, pues es en este momento cuando tiene lugar propiamente dicho el autoconsumo interno del artículo 9.1 d). Por ello, deberemos tener en cuenta el valor del bien a esta primera fecha, pues el fundamento del ajuste radica precisamente en la alteración de la naturaleza fiscal del bien, condición *sine qua non* para que se produzca el hecho imponible.



Como se ha señalado, la directiva del IVA no establece regla especial del devengo para estas operaciones, como tampoco la fija respecto de la base imponible, lo que sugiere dudas respecto a la adecuación de la norma española a la de la Unión, teniendo en cuenta además que el devengo se produce en un momento y la valoración de la base imponible se refiere a otro distinto.

Diferenciaremos, por tanto, los siguientes hitos en la tributación de esta operación de autoconsumo interno sobrevenido por la letra a'):

- En el momento en el que el bien de circulante o existencia pase a tener la consideración de inversión dentro de la misma actividad única o un sector diferenciado, como el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, la operación no quedará gravada.
- Cuando el bien de inversión se destine a los fines previstos en los artículos 95 o 96, se producirá el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, que deberá gravarse, al producirse en ese momento el devengo de esta operación. Por ello, el sujeto pasivo deberá declarar el IVA devengado y se deducirá en la medida en la que tenga derecho a ello. No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 102.dos, puede deducirse íntegramente la cuota soportada en la adquisición, producción o importación del bien, para lo cual efectuará el ajuste incrementando la cuota deducible en la diferencia que no haya sido objeto de deducción.
- En tanto estamos ante un bien de inversión y producido el hecho imponible autoconsumo interno sobrevenido durante el periodo de regularización del bien, deberá realizarse el ajuste correspondiente por los años que resten del periodo de regularización, incluyendo aquel en el que se produce este hecho imponible, de acuerdo con el artículo 110.uno.2.º, párrafo segundo; precepto que, como se ha indicado, detalla el ajuste que se debe realizar cuando se produce la entrega de bienes de inversión durante el periodo de regularización. Por ello, este ajuste deberá realizarse en la declaración-liquidación del periodo en el que se produce el devengo del autoconsumo interno sobrevenido, pues, conforme a la doctrina del TEAC, estas regularizaciones del artículo 110 deben declararse en el periodo en el que se produce la entrega del bien<sup>34</sup>. Supone estimar que este cambio de afectación no genera el derecho a la deducción por este periodo y los restantes, puesto que se asimila a una entrega exenta o no sujetada, por lo que se considerará que se emplea exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en el que se produce el hecho imponible y los restantes hasta la expiración del periodo de regularización. Sin embargo, debe precisarse que el supuesto de autoconsumo se produce no solo

<sup>34</sup> Resolución de 19 de diciembre de 2007 (RG 1797/2006 -NFJ028083-).



cuando se excluya el derecho a deducir, sino también cuando se limite, puesto que en el artículo 9.1 d) a') se alude a que se afecte el bien a las operaciones que en virtud de los artículos 95 o 96 se limite o excluya el derecho a deducir. Al aplicar esta regla del artículo 110.uno.2.º, el legislador presume que se afecta a una operación o actividad que excluye el derecho a deducir, sin tener en cuenta que en ocasiones puede producirse solo una limitación, esto es, una minoración del porcentaje de prorrata, sin que se haya previsto solución alguna para este supuesto concreto distinta de la anterior, cuando no resultaría aplicable el ajuste al que obliga el legislador, pues bastaría aplicar los ajustes previstos en los artículos 107 y 109 en cada uno de los años que restasen de regularización siempre que hubiera una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la prorrata definitiva del año de regularización y aquella en la que se produjo el hecho imponible del autoconsumo interno.

Quede claro que, en definitiva, con este supuesto de autoconsumo interno sobrevenido lo pretendido por el legislador es gravar por el ajuste que tiene lugar como consecuencia de la aplicación del artículo 110 de la LIVA, ya que el gravamen por el hecho imponible autoconsumo es neutro, de ahí lo expuesto, tanto en este supuesto como en los siguientes, de que bastarían los ajustes previstos en los artículos 107 a 110 para adecuar la tributación de estas operaciones al principio de neutralidad.

El cambio de destino que se produce en el bien de inversión da lugar a este supuesto de autoconsumo, aunque nada obsta a que en un momento posterior a la realización de este ajuste, y antes de que concluya el periodo de regularización, pueda producirse otra modificación en el porcentaje de afectación, en cuyo caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 95.tres.3.º, de forma que esta segunda regularización se ajustará al procedimiento establecido para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional<sup>35</sup>.

### 3.3. Autoconsumo interno sobrevenido cuando los bienes afectados se destinan a su utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción

El segundo supuesto en el que no se considera atribuido íntegramente el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición, producción, transformación o importación

<sup>35</sup> Un examen práctico de estos supuestos, tanto para esta letra a') como para los siguientes, se realiza en Longás Lafuente (2022a).



del bien es el de la utilización del bien con posterioridad a su afectación como bien de inversión en operaciones que no originan el derecho a la deducción, conforme a la letra b') del artículo 9.1 d) de la LIVA.

La situación de partida es aquella en la que el sujeto pasivo afecta un bien de circulante como de inversión, no quedando sujeto al impuesto el autoconsumo por cuanto tiene derecho a la deducción total del IVA soportado en ese momento y durante el periodo de regularización lo destina, afecta o utiliza en operaciones que no originan el derecho a la deducción, bien porque no quedan gravadas por el impuesto, o bien porque, aplicando la prorrata especial y habiéndose deducido íntegramente la cuota soportada, queda afecto el bien a operaciones que no generan este derecho.

Al igual que en el supuesto anterior, la redacción da lugar a dudas en su interpretación e inseguridad jurídica a la hora de aplicar la norma antiabuso. Así, se alude a que se utiliza en «operaciones», sin que se delimita si se trata de una situación individualizada o puede incluir la afectación o utilización en una actividad, comprensiva de distintas operaciones. Frente a la letra d') en la que se alude específicamente a una operación concreta como es la entrega del bien, tanto en esta letra b') como en la anterior a') y la c') no se hace referencia a un hecho imponible concreto, por lo que debe interpretarse que comprende también la afectación a una actividad.

De otro lado, se indica que estas operaciones no generan el derecho a deducir, sin que se aluda a si comprende la limitación parcial o total del derecho. De la dicción del precepto parece deducirse que se alude a esta última, ya que se refiere a que la operación no origina el derecho, esto es, el destino al que se dedica el bien no genera el derecho, pues en el supuesto de la letra c') sí ha precisado la limitación del derecho; de ahí que, cuando el bien se afecte a una operación que limite el derecho, se aplicará la letra c'), mientras que, cuando no genere el derecho, en ninguna medida se aplicará la letra b'). En cualquier caso, estando ante bienes de inversión, como se ha reiterado, la solución viene dada por la regularización que de los mismos debe efectuarse conforme a los artículos 107 a 110, y ello debe ser suficiente para lograr la necesaria neutralidad del impuesto y el objetivo de evitar supuestos de fraude o abuso del derecho.

A diferencia de la letra a'), en la que el bien se destinaba a uno de los fines de los artículos 95 o 96, esencialmente el primero, debiendo ajustarse la deducción de la cuota soportada a este nuevo destino, en el caso de la letra b') el bien se destina a una operación o actividad que no genera el derecho a la deducción.

En este caso, de acuerdo con el artículo 75.uno.5.º, letra b), el devengo del autoconsumo sobrevenido no tiene lugar cuando se produce la circunstancia que altera la afectación del bien y que determina la exclusión del derecho a deducir, sino que se traslada al 31 de diciembre del ejercicio en el que se produzca la misma, para declarar el autoconsumo junto con la regularización que haya de efectuarse en su caso por el bien de inversión a la finalización del



ejercicio, de acuerdo con los artículos 107 y 109. Por tanto, no debe anticiparse el devengo al momento en el que el bien de circulante modificó su naturaleza fiscal a bien de inversión presentando una declaración complementaria o rectificativa.

En cuanto a la base imponible, debe reiterarse lo expuesto respecto al primero de los supuestos que se han examinado.

Diferenciaremos, por tanto, los siguientes hitos en la tributación de esta operación de autoconsumo interno sobrevenido por la letra b'):

- En el momento en el que el bien de circulante o existencia pase a tener la consideración de bien de inversión, como el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, la operación no quedará gravada.
- Cuando el bien se destine a operaciones que no generan el derecho a la deducción, se producirá el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, que deberá gravarse, al producirse en ese momento el devengo del impuesto. A fecha 31 de diciembre del ejercicio en el que concurra la circunstancia el sujeto pasivo se autorrepercute la cuota devengada. En tanto resulta de aplicación el artículo 102. dos, se practicará este ajuste, que supone permitir la deducción de la cuota soportada por la adquisición, producción o importación del bien, con lo que este gravamen resulta neutro a efectos del impuesto.

En tanto estamos ante un bien de inversión habiéndose producido el hecho imponible autoconsumo interno sobrevenido durante el periodo de regularización del bien, deberá procederse a efectuar el ajuste correspondiente en cada uno de los años que resten del periodo de regularización, conforme a lo dispuesto en los artículos 107 y 109, siempre que exista una diferencia superior a diez puntos porcentuales entre la prorrata definitiva de cada uno de los ejercicios de regularización y la del ejercicio en que se tuvo lugar el hecho imponible autoconsumo. Además, este ajuste deberá realizarse en la declaración-liquidación del periodo en el que se produce el devengo del autoconsumo interno sobrevenido, ya que tiene lugar antes de finalice el año, así como en las declaraciones-liquidaciones del último periodo mensual o trimestral del resto de los años que queden por regularizar.

En definitiva, con este supuesto de autoconsumo interno sobrevenido lo pretendido por el legislador es gravar por el ajuste que tiene lugar como consecuencia de los artículos 107 y 109 de la LIVA por el resto de los años que queden del periodo de regularización del bien de inversión, incluido aquel en el que se produce el hecho imponible, ya que el gravamen por el autoconsumo es neutro.

El cambio de destino que se produce en el bien de inversión da lugar a este supuesto de autoconsumo, aunque nada obsta a que en un momento posterior a la realización del primer ajuste que se efectúe por los artículos 107 y 109, y antes de que concluya el periodo de



regularización, pueda producirse otra modificación en la afectación del bien, en cuyo caso se procederá en la forma expuesta por el artículo 95.tres.3.º, teniendo en cuenta que en la regularización que habrá que efectuar en la última autoliquidación mensual o trimestral del año deberá tenerse en cuenta tanto la variación en el porcentaje de afectación como el de la prorrata definitiva.

### 3.4. Autoconsumo interno sobrevenido cuando el bien se afecte o utilice exclusivamente en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general

Conforme a la letra c') del artículo 9.1 d), no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas cuando, con posterioridad a la puesta en funcionamiento de los bienes de inversión por los que se dedujeron las cuotas, los bienes se destinan a la utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.

Este supuesto es complementario del anterior, pretendiéndose por el legislador que queden amparadas por el autoconsumo sobrevenido las posibles situaciones que puedan originar fraude o abuso de derecho. Si en el anterior la afectación del bien de inversión tenía lugar respecto de una actividad u operación que no generaba el derecho a deducir, en el caso de la letra c') se afecta a una actividad en la que se aplica la regla de prorrata general y, por tanto, el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado.

Al igual que en la letra b'), si la afectación del bien circulante a inversión no hubiese generado el derecho a deducir el impuesto soportado, total o parcialmente, no estaríamos aplicando ninguno de los dos supuestos previstos en las letras b') o c'), dado que en ese momento tendría lugar un autoconsumo interno recogido en los párrafos primero y segundo de la letra d) del artículo 9.1.

Por tanto, el caso que ahora se examina es análogo al previsto en la letra b'), no gravándose el autoconsumo interno cuando el bien de circulante se afecta como bien de inversión, produciéndose con posterioridad un cambio de afectación, con la diferencia ahora respecto de la letra b') de que el bien de inversión se afecta a una actividad a la que se aplica la prorrata general (letra c').

El devengo de este autoconsumo interno sobrevenido no tiene lugar cuando se producen las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción, sino que se traslada, como en el supuesto de la letra b'), al 31 de diciembre del ejercicio en el que se produzcan estas circunstancias, conforme al artículo 75.uno.5.º, letra c), para declarar el autoconsumo junto con la regularización que haya de efectuarse por el bien de



inversión a la finalización del ejercicio, de forma que no se anticipa al momento en el que el circulante modificó su naturaleza fiscal a bien de inversión presentando una declaración complementaria o rectificativa.

En cuanto a la base imponible, a pesar de que las condiciones respecto a la utilización del bien de inversión se producen en el momento que se acaba de señalar, su determinación deberá tener en cuenta el valor del bien en el momento en el que se produjo el cambio de afectación de bien de circulante a bien de inversión, pues es en este momento cuando tiene lugar el autoconsumo interno propiamente dicho del artículo 9.1 d), teniendo en cuenta el valor del bien a esta primera fecha.

Los hitos que hay que tener en cuenta en la tributación de esta operación son análogos a los examinados en la letra b'), reiterando lo expuesto en la misma, pues, como en ese supuesto, el legislador pretende en última instancia gravar por el ajuste que tiene lugar por aplicación de los artículos 107 y 109 por los años que resten del periodo de regularización del bien de inversión, ya que el gravamen por el autoconsumo es neutro.

Al igual que en los supuestos anteriores, deberá tenerse en cuenta la posible modificación del porcentaje de afectación del bien a la actividad económica sujeta, debiéndose aplicar lo dispuesto en el artículo 95.tres.5.º de la LIVA.

### 3.5. Autoconsumo interno sobrevenido cuando con el bien se efectúe una entrega exenta del IVA que no origine el derecho a deducir

Es este supuesto con el que con mayor claridad puede concluirse que bastan los ajustes previstos para los bienes de inversión durante el periodo de regularización, en concreto en el artículo 110, sin necesidad de una regulación que lleva cierto grado de incertidumbre e inseguridad jurídica al establecer el hecho imponible autoconsumo sobrevenido.

Conforme a la letra d') del artículo 9.1 d), no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas cuando, con posterioridad a la puesta en funcionamiento del bien de inversión por el que se dedujeron las cuotas, este se destine a una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir.

Nos encontramos ante un sujeto pasivo que afecta el bien de circulante como bien de inversión, generando en dicho momento el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, por lo que no da lugar este hecho a un autoconsumo interno de la letra d). Al igual que los casos examinados anteriormente, durante el periodo de regularización en el que no cambian las circunstancias, no habrá que realizar ajuste alguno por la regularización de los bienes conforme a lo dispuesto en los artículos 107 y 109.



Posteriormente, durante este periodo de regularización del bien de inversión, el sujeto pasivo lleva a cabo una entrega del mismo que está exenta del IVA y que no genera el derecho a deducir. Se trata, pues, de una operación referida específicamente al bien de inversión.

Quede claro que, si la entrega está sujeta y no exenta, la operación quedará gravada por el IVA<sup>36</sup> y no se producirá el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, ya que, como señala el párrafo segundo de la letra d) del artículo 9.1, no se aplica este supuesto de autoconsumo interno por cambio de afectación de circulante a inversión cuando al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiera soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

Esta letra d') debe ser objeto de examen junto con el artículo 110, pues, al igual que en el caso de la letra a'), en el momento en el que se produce la entrega exenta deberá aplicarse el ajuste previsto en el citado precepto, debiendo regularizarse el bien de inversión por los años que resten del periodo total de regularización, que incluyen aquel en el que se produce la entrega del bien.

Su finalidad no es otra, como se ha reiterado, que evitar un fraude o abuso de derecho, pues, desde el inicio del periodo de regularización que estuvo el bien afecto a la actividad, computado desde la puesta en funcionamiento, generó el derecho a deducir; no obstante, cuando se realiza la entrega, y por el periodo restante hasta el transcurso total del mismo, no genera el derecho a deducir, al igual que cualquier otro bien de inversión respecto del que tiene lugar una entrega exenta durante el periodo de regularización. Por tanto, el ajuste fiscal derivado del autoconsumo interno sobrevenido deberá tener en cuenta exclusivamente este lapso, no permitiendo la deducibilidad de las cuotas soportadas por el tiempo que reste hasta completar los 5 o 10 años, ya sea mueble o inmueble.

En este sentido, el artículo 110.uno aplica para estos supuestos la misma regla que para la venta de bienes de inversión exenta o no sujeta, conllevando una minoración de la cuota soportada deducible por la adquisición, producción o importación del bien, que no va a ser corregida en ningún caso con posterioridad, al presumirse que el bien de inversión se utiliza exclusivamente durante el resto del periodo de regularización en la realización de una operación que no genera el derecho a deducir, como así es, puesto que la entrega, que es la circunstancia que origina el ajuste, está exenta –limitada– o no sujeta<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Aun cuando se trate de bienes inmuebles y estemos ante una segunda o ulterior transmisión. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.uno.20.<sup>º</sup> y 22.<sup>º</sup> y dos de la LIVA, se puede renunciar a la exención, por lo que el sujeto pasivo de la entrega será el adquirente (art. 84.uno d), segundo guion, de la LIVA), que deberá autorrepercibirse y deducirse en la medida en que tenga derecho a ello.

<sup>37</sup> Queda claro que cuando se produce una entrega exenta con exención plena no se produce el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, si bien deberán tenerse en cuenta las excepciones previstas, entre otros, en los artículos 22.dieciséis, 23.cuatro y 24.cinco de la LIVA.



El precepto regula precisamente el ajuste que hay que realizar en los casos de entregas de bienes durante el periodo de regularización estableciendo que se realizará una regularización única por el tiempo de dicho periodo que reste por transcurrir. En definitiva, lo pretendido por el legislador es recordar la aplicación de esta regla o ajuste, que debe aplicarse también a estos supuestos con el fin de evitar situaciones de fraude o abuso de derecho.

Como se ha indicado, podría prescindirse de este supuesto de autoconsumo, en tanto que la entrega de todo bien de inversión durante el periodo de regularización da lugar a la aplicación del ajuste del artículo 110, cuando la entrega esté exenta –con exención limitada–, aun cuando se trate de sujetos pasivos que realizan actividades generadoras del derecho a la deducción, encontrándonos así ante una regla antifraude o antiabuso en la que quedaría comprendido ese supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, si bien el legislador pretende con ello recordar la aplicación de esta regla.

Teniendo en cuenta los términos del artículo 110 y el supuesto de autoconsumo sobrevenido, el ajuste al que obliga este precepto no se producirá con bienes muebles de inversión (la entrega de estos bienes, en general, estará sujeta y no exenta, por lo que no se aplicará el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, con la excepción, en su caso, de los bienes muebles cuya entrega esté exenta por las causas técnicas previstas en el art. 20.uno.24.<sup>º</sup> y 25.<sup>º</sup>). Por ello, el marco objetivo habitual será el de bienes inmuebles cuando nos encontremos ante una de las operaciones exentas del artículo 20.uno.20.<sup>º</sup> y 22.<sup>º</sup> y siempre que no se renuncie a la exención. Téngase en cuenta que en el artículo 9.1 d) d') se alude a entregas exentas, por lo que siempre debe existir sujeción al impuesto, lo que implica que no se aplique a las entregas no sujetas, en cuyo caso debe plantearse la aplicación del supuesto previsto en la letra a').

El devengo del autoconsumo interno sobrevenido tendrá lugar cuando se produzca el de la entrega exenta, conforme al artículo 75.uno.5.<sup>º</sup>, letra d), por lo que en ningún caso deberá trasladarse a fecha 31 de diciembre del ejercicio en el que se produce este hecho imponible, dada la finalidad del gravamen de esta operación, que es la regularización por la cuota soportada deducible.

Respecto de la base imponible, deben reiterarse las consideraciones que se han efectuado en los supuestos anteriores, esto es, se considerará el valor del bien en el momento en el que modificó su naturaleza fiscal de bien circulante a inmovilizado o bien de inversión.

Diferenciaremos los siguientes hitos en la tributación de la operación de autoconsumo interno sobrevenido por la letra d'):

- En el momento en el que el bien de circulante o existencia pase a tener la consideración de inversión dentro de la misma actividad única o un sector diferenciado, como el sujeto pasivo genera el derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado, la operación no quedará gravada.



- Cuando el sujeto pasivo efectúe durante el periodo de regularización del bien de inversión una entrega sujeta y exenta del IVA, se producirá el supuesto de autoconsumo interno sobrevenido, que deberá gravarse, produciéndose en ese momento su devengo. El sujeto pasivo deberá declarar el IVA devengado aplicando lo dispuesto en el artículo 102.dos, por lo que podrá deducirse íntegramente la cuota soportada en la adquisición, producción o importación del bien, para lo cual efectuará el ajuste incrementando la cuota deducible en la diferencia que no haya sido objeto de deducción.
- En tanto estamos ante un bien de inversión y producido el hecho imponible autoconsumo interno sobrevenido durante el periodo de regularización del bien, deberá realizarse el ajuste único correspondiente por los años que resten del periodo de regularización, incluyendo aquel en el que se produce este hecho imponible, de acuerdo con el artículo 110.uno.2.º, párrafo primero, en la declaración liquidación del periodo en el que se produce el devengo del autoconsumo interno sobrevenido<sup>38</sup>.

### 3.6. Cuantificación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo interno sobrevenido

En los cuatro supuestos que se han examinado, respecto de la base imponible, a pesar de que las condiciones para gravarlos se producen en cada uno de los momentos que se han señalado conforme al artículo 75.uno.5.º, su concreción o valoración deberá tener en cuenta el valor del bien en el momento en el que se produjo el cambio de afectación del bien de circulante a bien de inversión, pues es en este momento cuando tiene lugar propiamente el autoconsumo interno del artículo 9.1 d) por cambio de afectación de circulante a inversión. Por ello, deberemos tener en cuenta el valor del bien a esta primera fecha, dado que el fundamento del ajuste radica precisamente en la alteración de la naturaleza fiscal del bien, condición *sine qua non* para que se produzca el hecho imponible. Esto es, a pesar del momento del devengo, la base imponible tiene en cuenta cuándo se produce el cambio de afectación del bien circulante a inversión.

La cuantificación de la base imponible, en todos los casos examinados, se atendrá a la regla especial contenida en el artículo 79.tres de la LIVA, transposición del artículo 74 de la directiva del IVA. De acuerdo con este último, referido a los autoconsumos de bienes, incluidos los internos, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en el que las operaciones se realicen, esto es, cuando se produzca el

<sup>38</sup> Como se indicado en nota anterior, el TEAC ha mantenido que la regularización por aplicación del artículo 110 deberá efectuarse en la declaración-liquidación del periodo en el que tenga lugar la entrega del bien sujeta y exenta (Resolución de 19 de diciembre de 2007, RG 1797/2006 -NFJ028083-).



hecho imponible autoconsumo interno. Este precepto tiene efecto directo, pues establece clara e incondicionalmente los criterios para concretar la base imponible de los autoconsumos<sup>39</sup>.

El legislador nacional no traslada a la LIVA los mismos términos recogidos en la directiva del IVA, y respecto de los autoconsumos de bienes, sin diferenciar entre externos e internos comprendiendo dentro de estos últimos los sobrevenidos, establece dos reglas, ampliadas por una tercera en donde se recoge una cláusula correctora para adecuar el valor al momento en el que tiene lugar el hecho imponible, de forma que:

- Si los bienes objeto del autoconsumo, en el momento de producirse el hecho imponible, se encuentran en el mismo estado en el 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 o, tratándose de bienes importados, será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.
- Si los bienes objeto del autoconsumo 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.
- Se establece, como se ha indicado, una corrección aplicable a las dos reglas anteriores, que tiene en cuenta posibles alteraciones, de forma que si el valor de los bienes, en el momento en el que se produce el hecho imponible, 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<sup>40</sup>, presumiéndose que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones

<sup>39</sup> En este sentido se pronuncia el TJUE en Sentencia de 8 de mayo de 2013 (asunto C-142/11 –NFJ047391–), Marinov.

<sup>40</sup> Si bien el precepto alude al valor de los bienes en el momento de la entrega, debe entenderse que no se corresponde con el valor de mercado del bien en el momento del devengo en cuanto no es lo pretendido por el legislador de la Unión, ya que esta tercera regla pretende corregir las dos anteriores en las que no se tiene en cuenta el valor añadido que introduce el sujeto pasivo por ese bien. Se trata de rectificar el valor inicial con las posibles alteraciones o depreciaciones, pero no tiene por qué corresponderse con el valor de venta del bien por el sujeto pasivo, ya que en ese caso podría gravarse ese valor añadido que no tienen en cuenta las dos reglas anteriores. No obstante, algunos autores, como Sánchez Gallardo (2001b, p. 39), lo identifican con el valor de mercado; también lo consideran así la AN, en Sentencias de 26 de septiembre de 2007 (rec. núm. 18/2006 –NFJ092993–) y de 12 de septiembre de 2008 (rec. núm. 202/2007), confirmando, respectivamente, las resoluciones del TEAC de 26 de octubre de 2005 (RG 3533/2003) y de 16 de septiembre de 2007 (RG 2577/2006 y 4049/2006, acumuladas), y la DGT en la Consulta V3179/2016, de 7 de julio (NFC061394).



tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos, definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.º de dicha ley<sup>41</sup>.

En los casos que examinamos, la problemática a la que pretende dar solución la regla especial de determinación de la base imponible radica en que el sujeto pasivo no obtiene de ningún destinatario comprador una contraprestación real que pueda servir de base imponible para concretar la cuota del IVA devengada<sup>42</sup>.

Uno de los principios básicos sobre los que pivota la doctrina del TJUE es que la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso que tienen los Estados miembros para gravar los autoconsumos internos por cambio de afectación de circulante a inversión no puede servir para percibir un importe en concepto del IVA sobre el valor de los bienes respecto del cual el sujeto pasivo ya ha pagado el IVA con anterioridad<sup>43</sup>, y ello porque un gravamen reiterado sería incompatible con la nota esencial del impuesto, ya que se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes<sup>44</sup>. Ahora bien, si el IVA abonado sobre los

<sup>41</sup> Esta última precisión, que no afecta en principio a los supuestos de autoconsumo interno sobrevenidos, ha sido incluida por la disposición final 3.1 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para la economía circular, lo que pone en duda la técnica utilizada por el legislador, sin que en la exposición de motivos se dé explicación alguna sobre esta reforma de la LIVA. La inclusión de este supuesto, que supone el establecimiento de una nueva regla especial no prevista en la directiva del IVA, da lugar a notables conflictos, dado que afecta al principio de neutralidad fiscal, legitimando posibles supuestos en los que tenga lugar un abuso de derecho, contrario a los principios inspiradores del sistema común del IVA. Para un análisis más exhaustivo y crítico de esta regla, véanse Blázquez Lidoy (2023, pp. 21 y ss.); Longás Lafuente (2023, pp. 32-38).

<sup>42</sup> Sentencias del TJUE de 9 de junio de 2011 (asunto C-285/10 –NFJ042807–), Campsa Estaciones de Servicios, apartados 26 y 27; y de 23 de abril de 2015 (asunto C-16/14 –NFJ058005–), Property Development Company, apartado 34.

<sup>43</sup> Sentencias de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 –NFJ049277–), Gemeente Vlaardingen, apartado 32; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartado 41.

<sup>44</sup> Señala el TJUE en la Sentencia de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartado 42, que:

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, EU:C:1992:524, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, EU:C:2004:252, apartado 33), 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 (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartado 32).



elementos del precio de coste se deduce por el sujeto pasivo posteriormente, el gravamen resultante del autoconsumo interno no supone una reiteración del mismo valor<sup>45</sup>. De todo debe deducirse también que no puede identificarse sin más la base imponible con el valor de mercado en el supuesto de que deba aplicarse la regla tercera prevista en nuestra norma interna.

El órgano revisor de la Unión ha reiterado que la base imponible en los supuestos de autoconsumo estará constituida por el precio de compra de los bienes o de bienes similares y solo en ausencia del mismo se determinará por referencia al precio de coste<sup>46</sup>, evaluados tales precios en el momento en el que se realizan las operaciones<sup>47</sup>, sin que pueda incluirse, en ningún caso, un valor respecto del que el sujeto pasivo haya soportado el IVA sin haberlo podido deducir a continuación, por lo que, *a sensu contrario*, pueden incluirse en la base imponible aquellos valores por los que el sujeto pasivo haya deducido el IVA<sup>48</sup>.

Queda claro que el precio de compra tiene preferencia sobre el precio de coste, de forma que este solo resulta aplicable a falta de precio de compra de los bienes en cuestión o de los bienes similares. Si el sujeto pasivo ha adquirido los bienes destinados o afectados al autoconsumo, la base imponible referida al hecho imponible está constituida por el precio de compra de tales bienes, entendiéndose por tal el valor residual de los bienes en el momento de cambio de destino o afectación. La norma hace alusión también al precio de compra de bienes similares, debiendo entenderse que este criterio supone que la base imponible se determina por referencia al supuesto en el que el sujeto pasivo no haya obtenido mediante compraventa los bienes objeto del autoconsumo, aun cuando resulta necesario que se trate de bienes cuyas características y condiciones esenciales sean similares a las del bien objeto de autoconsumo<sup>49</sup>. Solo en el caso de que no pueda determinarse la base imponible por cualquiera de las dos formas apuntadas, se acudirá al precio de coste.

Se plantea si, cuando se alude al «precio de coste» o en la LIVA la regla segunda antes expuesta, deben incluirse solo los costes gravados por los que se haya soportado el IVA o también aquellos por los que no se ha soportado el impuesto, como son, por ejemplo, los de personal. Para el TJUE<sup>50</sup>, el precio de coste no debe basarse solo en los costes directos

<sup>45</sup> Conclusiones del abogado general al asunto C-218/14, presentadas el 15 de octubre de 2015, apartado 45.

<sup>46</sup> Sentencias de 23 de abril de 2015 (asunto C-16/14 -NFJ058005-), Property Development Company, apartado 37; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 -NFJ062576-), Het Oudeland Beheer, apartado 38.

<sup>47</sup> Entre otras, Sentencia de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 -NFJ062576-), Het Oudeland Beheer, apartado 37.

<sup>48</sup> Sentencias de 23 de abril de 2015 (asunto C-16/14 -NFJ058005-), Property Development Company, apartado 42; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 -NFJ062576-), Het Oudeland Beheer, apartados 42 y 45.

<sup>49</sup> Entre otras, Sentencias de 8 de noviembre de 2012 (asunto C-299/11 -NFJ049277-), Gemeente Vlaardingen, apartado 30; y de 23 de abril de 2015 (asunto C-16/14 -NFJ058005-), Property Development Company, apartados 35 a 40.

<sup>50</sup> Sentencia de 25 de abril de 2024 (asunto C-207/23 -NFJ092864-), Finanzamt X e Y KG, apartados 56 a 59.



de fabricación o producción o en los costes gravados con el impuesto soportado, sino que debe aproximarse lo máximo posible al precio de compra, por lo que, en definitiva, deben incluirse «tanto los costes de producción y de fabricación directos como los indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA soportado».

Hay que advertir que el TJUE, de forma reiterada, ha venido aludiendo a que estos precios, calculados en el momento del devengo, hacen referencia al valor residual de los bienes en el momento de su destino o afectación<sup>51</sup>.

Todo ello lleva a plantearse si la dicción del artículo 79.tres de la LIVA se ajusta a la directiva del IVA y las consecuencias que, en aplicación de la norma española, deben tener en cuenta los órganos de aplicación de los tributos y los revisores, en cuanto, como se ha expuesto, estamos ante un precepto de la directiva que tiene efecto directo y que, en caso de resultar más favorable, podría ser exigido este efecto directo del artículo 74 de la directiva del IVA sobre la norma nacional<sup>52</sup>.

Se plantea qué regla especial deberá aplicarse cuando concurran las circunstancias del apartado tercero o autoconsumo y las del apartado quinto u operaciones vinculadas. Queda claro que, en todo caso, esta problemática se suscitará cuando estemos ante un supuesto de autoconsumo externo<sup>53</sup>, pero no cuando se trate del interno, en cuanto, en este caso,

<sup>51</sup> Sentencias de 17 de mayo de 2001 (asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99 –NFJ010678–), Fischer y Brandenstein, apartado 80; de 8 de mayo de 2013 (asunto C-142/12 –NFJ050627–), Marinov, apartado 32; y de 28 de abril de 2016 (asunto C-128/14 –NFJ062576–), Het Oudeland Beheer, apartados 55 y ss.

<sup>52</sup> Sobre el efecto vertical de las directivas cuando no han sido objeto de transposición o esta ha sido incorrecta, existe una abundante jurisprudencia del TJUE desde épocas tempranas. Basta considerar así las Sentencias de 5 de abril de 1979 (asunto C-148/78), Ratti; de 19 de abril de 1982 (asunto C-8/81 –NFJ000004–), Becker Finanzamt Münster-Innenstadt; de 26 de febrero de 1986 (asunto C-154/84), Marshall, o de 11 de junio de 1987 (asunto C-14/86), Pretore di Saló.

<sup>53</sup> Debe primar en este caso también la aplicación de la regla del apartado tercero sobre la del apartado quinto, en tanto en la vinculación se exige siempre la existencia de contraprestación, a diferencia del autoconsumo, en el que no tiene lugar. Basta una lectura de los tres supuestos del apartado quinto en los que debe aplicarse esta regla especial para las operaciones vinculadas para darnos cuenta de que se exige en todos ellos una «contraprestación pactada», superior o inferior a la que correspondería en condiciones normales de mercado. A ello debe añadirse que debe ser preferente la regla especial sobre la general, siendo la regla de la vinculación simplemente una especificación de la misma, frente a la del autoconsumo, que sí tiene sustantivamente la naturaleza de regla o norma especial. Esta tesis tiene su apoyo también en la jurisprudencia del TS, Sentencia de 25 de enero de 2010 (rec. núm. 9177/2003 –NFJ038069–), al poner de manifiesto que resulta «esencial que se trate de operaciones realizadas sin contraprestación y a título gratuito para que concurra este hecho imponible. Lógicamente, por su propia definición, no abarca operaciones realizadas a título oneroso», estimando que la regla de vinculación se aplica cuando existe onerosidad, lo que no ocurre en el caso del autoconsumo. La DGT, al examinar supuestos de autoconsumos, cita también la regla del apartado quinto, pero concluye en que resultará de aplicación cuando concurran las condiciones que se indican en la misma, sin mayor definición (Consultas V2439/2017, de 2 de octubre –NFC066396–, y V0264/2024, de 29 de febrero –NFC088456–).



no se da ninguno de los supuestos previstos en la norma española ni en el artículo 80 de la directiva del IVA para considerar la existencia de vinculación, por lo que resultará de aplicación el artículo 79.tres.

#### **4. Cambio de afectación con carácter previo al inicio de las actividades por el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA**

La normativa reguladora del impuesto da un concepto económico de empresario o profesional de forma que este adquiere esta condición no cuando comienza su actividad económica propiamente dicha, consistente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios, sino que se considera iniciada desde el momento en el que se realizan adquisiciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos al desarrollo de la actividad económica, si bien ello debe estar confirmado por elementos objetivos, por lo que, a partir de ese momento, tiene la condición de empresario o profesional<sup>54</sup>. De esta forma, el empresario o profesional podrá deducir las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de las entregas o prestaciones de servicios siempre que vayan a quedar afectas a una actividad económica que genere el derecho a deducir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 de la LIVA, esto es, que su destino previsible resulte ser una actividad económica<sup>55</sup>, y los artículos 111 y siguientes.

A la vista de lo expuesto, surge la cuestión del cambio de afectación del bien de circulante a inversión durante el periodo anterior a la realización de las operaciones sujetas al impuesto, esto es, se produce un cambio en el destino previsible inicial. El problema fue examinado por el TJUE en la Sentencia de 17 de septiembre de 2020 (asunto C-791/18 –NFJ078729–), Schiting Schoonzicht<sup>56</sup>, considerando que la utilización que se haga de los bienes determina la cuantía de la deducción inicial, así como el alcance de las regularizaciones que realizar en periodos posteriores. Esta obligación de regularización de las cuotas soportadas surge cuando la deducción inicialmente practicada es superior o inferior a la que el sujeto pasivo

<sup>54</sup> Artículo 5.dos, párrafo tercero, de la LIVA.

<sup>55</sup> Debe interpretarse que el artículo 99.dos, cuando alude a que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado, hace referencia a su afectación a una actividad generadora del derecho a la deducción y no a una operación concreta enmarcada en una actividad sujeta al impuesto. Este destino previsible deberá justificarse por elementos objetivos en el momento en el que se soportan las cuotas, de forma que pueda ser objeto de una comprobación administrativa.

<sup>56</sup> Analiza el supuesto de un sujeto pasivo que encarga la construcción de un complejo inmobiliario de uso residencial, deduciendo el impuesto soportado en cuanto su intención era la de destinar los apartamentos a la venta, transmisiones sujetas y no exentas. Sin embargo, concluidas las obras, destina varios de estos apartamentos al arrendamiento como vivienda, operaciones sujetas y exentas del IVA.



hubiera tenido derecho a practicar<sup>57</sup>, de forma que se efectuará cuando las modificaciones en los bienes de inversión se produzcan con posterioridad a la declaración del impuesto en el que se hayan deducido las cuotas iniciales y puede ser exigida por la Administración<sup>58</sup>.

Por ello, cuando la deducción inicial se determina en función de la afectación de los bienes a operaciones gravadas, su afectación a una actividad posterior que no genere el derecho a deducir total o parcialmente supone la obligación del sujeto pasivo de ajustar las cuotas deducibles a esta modificación, y lo mismo ocurrirá en la situación inversa, en la que el sujeto pasivo no haya deducido cuota alguna y afecte los bienes con posterioridad, pero antes de iniciar las operaciones sujetas, a una actividad que genera el derecho a la deducción.

El problema que surge es concretar si la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por el sujeto pasivo al adquirir o producir los bienes debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1, letras c) o d); el artículo 107, referido a las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad, o el artículo 114, todos ellos de la LIVA, que recoge los supuestos de rectificación de las cuotas soportadas deducibles.

El TJUE, en la sentencia anterior, concluye que una normativa nacional que 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, en la medida en que dicho principio impone que las deducciones indebidas sean rectificadas en cualquier caso; si bien la normativa nacional no se opone a la regularización fraccionada de las modificaciones que se produzcan con posterioridad a la primera utilización de ese bien<sup>59</sup>.

Estas conclusiones son recogidas por la DGT, que, en diversas consultas<sup>60</sup>, ha aplicado la doctrina anterior estimando que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el cambio de destino previsible con anterioridad al inicio de la actividad da lugar a aplicar alguno de los criterios siguientes en función del momento en el que tiene lugar la modificación de la afectación del bien de inversión:

<sup>57</sup> En el mismo sentido, Sentencia de 11 de abril de 2018 (asunto C-532/16 –NFJ070009–), SEB bankas, apartado 32.

<sup>58</sup> Apartados 35 y 36 de la sentencia citada y, en el mismo sentido, Sentencia de 18 de octubre de 2012 (asunto C-234/11 –NFJ048738–), TEST Haskovo, apartados 26 y 32.

<sup>59</sup> Apartado 50, tal como prevé el artículo 187 de la directiva del IVA.

<sup>60</sup> Entre otras, Consultas V0210/2019, de 31 de enero (NFC071312); V2503/2021, de 6 de octubre (NFC081151), y V2780/2021, de 11 de noviembre (NFC081385).



- Si el bien de inversión 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, conforme a los artículos 107 y siguientes.
- Si el cambio de destino previsible se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión, como sucede en el supuesto en el que no se ha iniciado todavía la actividad por el sujeto pasivo, la regularización se deberá realizar de una vez antes del inicio del periodo de regularización de bienes de inversión, y en el momento en el que se tenga constancia de dicha circunstancia de cambio de destino previsible del bien.

La DGT abre paso así a la posibilidad de que se produzca alguno de los supuestos de autoconsumos previstos en las letras c) y d) del artículo 9.1, incluyendo, por tanto, los relativos a autoconsumos sobrevenidos, si bien esta posibilidad debería ser residual.

En cualquier caso, para la DGT, se podrán dar dos grupos de situaciones generadoras de la obligación de regularizar las cuotas soportadas deducidas:

- El cambio de destino previsible da lugar a un autoconsumo de bienes de los previstos en el artículo 9.1, letras c) o d), en cuyo caso, el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del autoconsumo de bienes en función de las condiciones que se den para aplicar uno u otro supuesto.
- El cambio de destino previsible en un bien de inversión no supone la realización de un autoconsumo. En este caso, debe aplicarse la doctrina del TJUE diferenciando que el cambio de destino previsible se realiza con anterioridad al inicio del periodo de regularización, en cuyo caso, el ajuste en la deducción se realizará de una sola vez conforme a lo dispuesto en los artículos 99.dos y 114, o que el bien ya hubiese entrado en funcionamiento cuando tiene lugar el cambio de afectación, en cuyo caso, se efectuará de forma escalonada conforme al artículo 107 de la LIVA. En el primer caso, al ser anterior al inicio del uso o entrada en funcionamiento del bien, llevará consigo la obligación de rectificar las deducciones practicadas de acuerdo con el artículo 114 en la autoliquidación en la que se produzca el cambio de destino previsible, de forma que, si no se declara en este periodo, determinará la presentación de una autoliquidación complementaria o de una solicitud de rectificación de autoliquidación en función del resultado a ingresar o a devolver o compensar, conforme al artículo 122 de la Ley general tributaria.



## Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2024). *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios* (4.<sup>a</sup> ed.). CEF.
- Blanquer Uberos, R. (1986). Notas para la aplicación del IVA a operaciones inmobiliarias y financieras y a operaciones societarias y autoconsumo. *Hacienda Pública Española*, 99, 91-123.
- Blázquez Lidoy, A. (2001). STJCE 17.05.2001, Fischer, asuntos acumulados C-322/99 y C-323/99: Tributación del autoconsumo por entregas de bienes. *Crónica Tributaria*, 101, 228-230.
- Blázquez Lidoy, A. (2023). El tipo cero y la base cero en el IVA por las donaciones de bienes a entidades de la Ley 49/2002. La modificación de la LIVA por la Ley de economía circular. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 5-68. <https://doi.org/10.51302/rcty.2023.18681>
- Galapero Flores, R. M. (2002). Derecho de deducción de las cuotas de IVA soportado por trabajos realizados sobre bienes de inversión que son traspasados al patrimonio privado del empresario. Sentencia comentada: STJCE de 17 de mayo de 2001. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 11.
- Gil Maciá, L. (2011). Sujeción y base imponible de los autoconsumos en el IVA: el cambio de afectación de viviendas rehabilitadas. *Nueva Tributación*, 2, 57-79.
- Gil Maciá, L. y Sánchez Sánchez, A. (2011). Régimen fiscal en el IVA de la autopromoción de viviendas destinadas al alquiler: implicaciones prácticas de los autoconsumos internos. *Quincena Fiscal*, 7, 39-56.
- Gómez Aragón, D. (2016). Apartamento que venía siendo arrendado con exención del IVA y que pasa a serlo sin exención. Incidencia en el derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición del apartamento y que no fue inicialmente deducido en ninguna medida ni cuantía. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 2 de diciembre de 2015 (V-3811/15). *Carta Tributaria*, 13, 87-95.
- Longás Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.º uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula standstill. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42. <https://doi.org/10.51302/rcty.2019.3807>
- Longás Lafuente, A. (2022a). Análisis práctico de la regularización de bienes de inversión en el IVA. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 475, 1-63 [digital]. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7639>
- Longás Lafuente, A. (2022b). Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista Técnica Tributaria*, 39, 147-174.
- Longás Lafuente, A. (2023). Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 5-102. <https://doi.org/10.51302/rcty.2023.18559>
- Monseny Trabado, L. y Verdún Fraile, E. (2008). Operaciones realizadas a título gratuito. Autoconsumo de bienes y servicios. En J. M. Bunes Ibarra (dir.), *Manual del IVA* (pp. 223-257). Instituto de Estudios Fiscales.
- Rodríguez Pastrana, L. M. (1996). *Curso práctico del impuesto sobre el valor añadido: comentarios y concordancias a la normativa vigente*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Ruiz de Velasco Punin, C. (2012). *La tributación del autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido*. Marcial Pons.



Sánchez Gallardo, F. J. (2011). *IVA para expertos*, 2012. Francis Lefebvre.

Sánchez Gallardo, F. J. (2001a). Los supuestos de autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido (1.<sup>a</sup> parte). *Fiscal Mes a Mes*, 64, 21-36.

Sánchez Gallardo, F. J. (2001b). Los supuestos de autoconsumo en el impuesto sobre el valor añadido (2.<sup>a</sup> parte). *Fiscal Mes a Mes*, 65-66, 23-43.

**Antonio Longás Lafuente.** Técnico de administración general. Interventor del Estado. Inspector de Hacienda del Estado. Autor de diversas publicaciones en materia de derecho administrativo, derecho presupuestario y derecho tributario. Ha participado como ponente en cursos, ponencias, seminarios y másteres impartidos por diversos centros oficiales (universidades y administraciones), así como en asociaciones y centro privados especializados en las materias anteriormente indicadas. <https://orcid.org/0000-0002-9582-1404>



## Anexo

		Autoconsumos	
Externo (art. 9.1, letras a) y b)	Transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional. Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional a terceras personas. Por cambio de afectación de bienes corporales de un sector diferenciado a otro de la actividad empresarial o profesional (art. 9.1 c) de la LIVA).	Al patrimonio personal del sujeto pasivo. Al consumo particular del sujeto pasivo.	
De bienes	Supuesto.	Afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.	
De servicios	No sujeción. Interno (art. 9.1, letras c) y d)	Sí se atribuye el derecho a la deducción a la medida que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza. Dentro de un mismo sector diferenciado (art. 9.1 d) de la LIVA) derecho a deducir íntegramente las cuotas que hubiese soportado al adquirir los bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el periodo de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinaren a alguna de las siguientes finalidades.	Las que, en virtud de los artículos 95 y 96 de la LIVA, limiten o excluyan el derecho a deducir (letra a'). La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción (letra b'). La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general (letra c'). La realización de una entrega exenta del IVA que no origine el derecho a deducir (letra d').
	Externo (art. 12)	1.º Transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9.1, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.	▲



## Autoconsumos

De servicios (cont.)	Externo (art. 12) (cont.)	2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional. 3.º Demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los dos puntos anteriores, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.
	De bienes	Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales (art. 7.2.º).
		Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario (art. 7.4.º).
	De servicios	Operaciones del artículo 9.1, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones (art. 7.7.º).
	No sujetos	Prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales (art. 7.3.º).
		Prestaciones de servicios a título gratuito del artículo 12.3.º, que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia (art. 7.10.º).
		Operaciones del artículo 12.1.º y 2.º, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones (art. 7.7.º).
		Operaciones del artículo 12.3.º cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el IVA efectivamente soportado en la recepción del servicio.
Transferencias in- traúnion o intracomunitarias	Supuestos incluidos	Transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de aquella en este último (art. 9.3, primer párrafo).
	Supuestos excluidos	Transferencias realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos del artículo 9 bis. Supuestos previstos en las letras a) a h) del artículo 9.3.