

CONSIDERACIONES GENERALES

Los artículos 9.1º y 12 de la LIVA consideran operaciones asimiladas a las entregas de bienes o prestaciones de servicios, respectivamente, los autoconsumos.

Hay dos clases de autoconsumos:

1. El autoconsumo de bienes
2. El autoconsumo de servicios

FINALIDAD DE GRAVAR EL AUTOCONSUMO

Gravar el autoconsumo tiene tres finalidades:

- En primer lugar se logra respetar el principio de neutralidad.
- En segundo término se garantiza la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que acepta un bien o que presta un servicio para fines privados o para los de su personal, y el consumidor final que adquiere un bien u obtiene un servicio del citado sujeto pasivo.
- En último lugar se intentan evitar:
 1. Consumos efectivos de bienes o servicios sin pago de IVA
 2. Evitar deducciones de IVA que no se corresponden con el destino o uso real de los bienes

CONCEPTO Y CLASES DE AUTOCONSUMO

- La ley no recoge concepto de autoconsumo sino que opta por enumerar que operaciones han de ser calificadas como autoconsumos. .
- Hay dos clases de autoconsumo:
 - El autoconsumo de bienes
 - Y el autoconsumo de servicios

Se realiza un autoconsumo de bienes cuando una empresa emplea bienes o servicios producidos por ella en su proceso productivo, y también cuando el empresario utiliza bienes o servicios producidos en su empresa para su uso o consumo privado, o para disponer gratuitamente de ellos a favor de terceros.

- Hay dos clases: el autoconsumo de bienes externo y el autoconsumo de bienes interno
- El autoconsumo de bienes externo supone que los bienes salen fuera del patrimonio empresarial o profesional, sin contraprestación:
 1. Por transferencia al patrimonio o consumo particular del sujeto pasivo.
 2. Por transferencia gratuita a terceros

Nos centraremos en el primero de los supuestos, es decir, en la transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial al patrimonio personal del sujeto pasivo o a su consumo particular

Este supuesto únicamente se produce en el caso de empresarios o profesionales personas físicas, que es donde puede haber confusión de patrimonios dentro del mismo titular o consumo por el propio sujeto pasivo

- Este supuesto de autoconsumo tiene por objeto exclusivamente bienes corporales, pues en el caso de transferencia de bienes no corporales se gravará como autoconsumo de servicios.
- Los bienes deben transferirse de forma definitiva, bien porque se integren en el patrimonio personal del sujeto pasivo, bien porque este los destine al consumo.
- Si sólo se produce un uso temporal del bien para fines particulares estaremos ante un supuesto de autoconsumo de servicios.
- Finalmente debemos destacar que el sujeto ha debido deducir previamente, en la adquisición o producción del bien, las cuotas soportadas de los bienes que ahora se transfieren a su patrimonio personal. Así en el caso de no haber podido deducir las cuotas que soportó en la adquisición del bien se entenderá que no hay autoconsumo.

El segundo supuesto de autoconsumo de bienes externo se realiza por la transmisión a terceros de bienes empresariales o profesionales, a título gratuito

- En este supuesto el empresario puede ser tanto una sociedad, como una persona física o una entidad sin personalidad jurídica.
- El fin del gravamen es evitar que el consumo efectuado por un tercero no se grave, como consecuencia de la decisión del sujeto pasivo de transmitirlo gratuitamente.
- Se produce este autoconsumo tanto si se transfieren gratuitamente productos de la actividad como elementos afectos a la misma.

Las Notas características del mismo son tres:

1. Gratuidad.
2. Los bienes que se entregan tienen que estar afectos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.
3. El empresario tiene que haber deducido el IVA de los bienes que se entregan.

En cuanto a la gratuidad nos podemos cuestionar si se incluyen dentro del autoconsumo aquellas entregas de bienes cuyo precio es excesivamente bajo. Debemos contestar que no se pueden considerar autoconsumo estas operaciones, pues en ellas se paga una contraprestación real aunque esta sea inferior al precio del bien entregado, y el autoconsumo sólo se aplica en operaciones realizadas a título gratuito, es decir, sin contraprestación alguna.

En segundo lugar los bienes que se entregan tienen que estar afectos a la actividad económica, pues en otro caso estaría transmitiendo bienes que pertenecen a su patrimonio personal o a actividades no sujetas al impuesto.

¿Qué pasa con los bienes parcialmente afectos? Habrá que distinguir entre la parte afectada y la no afectada, según la proporción de uso empresarial o privado que se tuviera en el año de adquisición del bien. Sólo la transmisión de la parte afectada se consideraría autoconsumo.

Finalmente la tercera característica supone que las cuotas soportadas en la adquisición del bien se han tenido que deducir.

Así se considerarán operaciones no sujetas los autoconsumos de bienes siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes.

No se considerarán autoconsumos:

- Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.
- Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

En cuanto a los supuestos de autoconsumos de bienes internos, son aquellos que no trascienden al exterior de la unidad económica. La ley señala dos supuestos:

1. Cuando un bien, sin salir del patrimonio empresarial, se afecta dentro de él a actividades que otorgan un derecho de deducción distinto que el correspondiente a la actividad a la que inicialmente se afectó el bien y, en virtud de la cual, se efectuó dicha deducción.
2. Cuando construido el bien por la propia empresa, se afecta a la misma como bien de inversión, evitando el gravamen que hubiera soportado de haberse adquirido a terceros

En primer lugar, se considerará autoconsumo el cambio de afectación de un bien corporal desde un sector diferenciado a otro de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, independientemente de la naturaleza del bien corporal que se afecte a otro sector.

Este supuesto únicamente se produce en aquellas empresas que realicen simultáneamente actividades cuyo derecho de deducción es distinto, bien porque:

1. Siendo actividades diferenciadas tienen atribuido distinto derecho a deducir.
2. porque ejerciendo una sola actividad en ella se realicen simultáneamente operaciones o actividades no diferenciadas, unas exentas y otras no, con aplicación de la regla de prorrata general.

Debemos cuestionarnos ¿Cuándo se entiende que existen sectores diferenciados dentro de una actividad económica?

Debemos distinguir de un lado los Sectores que se diferencian por ley, y otros sectores diferenciados

A. Sectores diferenciados ex lege

- La realización de cada una de las actividades constituirá un sector diferenciado distinto.
- Son sectores diferenciados por ley los siguientes:
 - Primero, las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones de oro de inversión o del recargo de equivalencia.
 - Segundo, las operaciones de arrendamiento financiero recogidas en la Disposición Adicional 7ª de a Ley 26/1988.
 - Y en último término las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de factoring.

B. Otros sectores diferenciados

Fuera de los sectores diferenciados delimitados directamente por la ley, se entenderá que las actividades realizadas por un sujeto pasivo constituyen sectores diferenciados cuando se cumplan dos requisitos:

- Primero, Que dichas actividades sean distintas, entendiéndose que lo serán aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la CNAE.
- Y segundo, que el régimen de deducción sea distinto. Tal circunstancia se produce si los porcentajes de deducción que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, según las reglas de prorrata, difieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la actividad principal.

Se entiende por actividad principal aquella en la que se hubiese realizado un mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

En último término debemos destacar las excepciones a la aplicación del autoconsumo por cambio de afectación de un bien

Así debemos afirmar que no se aplicará el autoconsumo en los siguientes supuestos:

1. Cuando por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.
2. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso en el caso de que tal cambio sea consecuencia del ejercicio del derecho de opción.

Ahora bien debemos precisar que la no aplicación de la regla del autoconsumo se entiende sin perjuicio de la obligación de:

1. Regularizar las deducciones.
2. Rectificar las deducciones practicadas por la adquisición o importación de los bienes corrientes y los servicios que no hayan sido utilizados con anterioridad al cambio del régimen de tributación, cuando el destino real de dichos bienes y servicios es distinto del destino previsible de los mismos.
3. Realizar los ajustes que deben efectuarse en caso de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia.

2. BIENES DEL CIRCULANTE QUE SE AFECTAN COMO BIENES DE INVERSIÓN

El segundo de los supuestos de autoconsumo de bienes interno se produce cuando los bienes del circulante pasan a tener la consideración de bienes de inversión. Se consideran bienes de inversión los bienes corporales, muebles semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, sin que tengan este carácter:

- Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.
- Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.
- Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.
- Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.
- Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 €.

En este caso el cambio de afectación ha de producirse en la propia actividad o dentro de un sector diferenciado determinado.

Los autoconsumos sólo se originan si la utilización final del bien no permite la deducción total; pues si tuviese derecho a la deducción total de la cuota autorrepercutida el resultado sería el mismo que si no se gravase el autoconsumo, por lo que la ley no considera esta operación.

Cuando el sujeto pasivo en la adquisición o producción de los bienes no generase en su integridad el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en el momento de efectuarse el autoconsumo el sujeto pasivo podrá efectuar un ajuste, de forma tal que se deduzca el porcentaje que no pudo deducir en el momento de la adquisición o producción, con el fin de evitar la sobreimposición que podría generarse como consecuencia del autoconsumo.

En torno al autoconsumo sobrevenido, también denominado autoconsumo retroactivo, debemos comenzar afirmando que el mismo se produce en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo transforma el bien de circulante en bien de inversión, y posteriormente durante el periodo de regularización de éste, lo afecta a alguna de las situaciones que a continuación señalaremos.

En relación con el mismo, destaca el legislador que no se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el periodo de regularización de las deducciones, se dé alguno de los siguientes supuestos:

1. Al bien de inversión se le dé un destino que limita o excluye la deducción de las cuotas soportadas por dicho bien.
2. El bien de inversión se destine a una actividad que no origina el derecho a la deducción del IVA.
3. El bien de inversión se transmita después con exención limitada.
4. En aquellos supuestos en los que después del cambio de afectación, y dentro del periodo de regularización, el empresario tenga que aplicar la regla de prorrata en las actividades a las que dichos bienes están afectos.

¿Cuándo se produce el devengo del autoconsumo de bienes?

- En el caso del autoconsumo externo, el devengo se produce en el momento de la transferencia gratuita del bien del patrimonio empresarial a otro patrimonio.
- En el autoconsumo interno el devengo se produce, bien en el momento del cambio de afectación, o bien en un momento posterior en el caso del autoconsumo sobrevenido.
- En el caso de bienes del circulante que se destinen después a bienes de inversión en la misma actividad, es decir en el caso del autoconsumo sobrevenido, el impuesto se devenga en los siguientes momentos:
 - En el caso de que al bien de inversión se le dé un uso que limite o excluya la deducción de las cuotas soportadas por dicho bien, se producirá el devengo cuando se realice el cambio de uso del bien.
 - Si el bien se destina a una actividad que no origina derecho a deducción, se devengará el último día del año en el que se empieza a destinar el bien a la misma.
 - Si el bien se destina después a una entrega exenta con exención limitada, se devengará cuando se produzca tal transmisión exenta de IVA.
 - En el caso de que el empresario empiece a usar la regla de prorrata en las actividades a las que están afectos los bienes, se devengará el último día del año en el que se tenga que empezar a utilizar la regla de prorrata.

¿Cómo se calcula la base imponible del autoconsumo de bienes?

Son tres las reglas establecidas en la LIVA para valorar las operaciones de autoconsumo de bienes estableciéndose asimismo una regla especial para los autoconsumos sobrevenidos:

1. Cuando el bien objeto de autoconsumo no se ha sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por parte del sujeto pasivo, la base imponible vendrá constituida por el coste de adquisición.
2. En el supuesto de autoconsumo de bienes cuyo valor haya experimentado alteraciones, bien porque se haya depreciado o porque se haya revalorizado, la base imponible consistirá en el valor de los bienes en el momento en el que se efectúa la entrega.
3. Si los bienes han sido sometidos a procesos de elaboración o transformación, la base imponible se determina por referencia al coste de obtención de dichos bienes, es decir al coste de adquisición habrá que sumarle el coste que le supone al empresario añadir valor al bien.
4. En el caso de los autoconsumos sobrevenidos, la base imponible se calcula sobre el valor de coste del bien en el momento de la transferencia o cambio de afectación del bien, y no en el momento en el que se producen las circunstancias limitativas de la deducción.

En cuanto a los supuestos de autoconsumo de servicios:

- El legislador opta por someter a gravamen únicamente el autoconsumo externo de servicios.
- Se recogen en la LIVA tres supuestos:
 1. Las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal, que no se consideren autoconsumo de bienes.
 2. La utilización para fines particulares del sujeto pasivo, o en general para fines ajenos a la actividad económica, de un bien del patrimonio empresarial que permanece integrado en el mismo, es decir, no media transmisión del bien a otro patrimonio.
 3. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito, siempre que no se incluyan en los apartados anteriores, y que las mismas se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

En relación con el primero de los supuestos alude a las transferencias de bienes y derechos del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal debemos afirmar que:

- Se incluyen en este supuesto las transferencias hacia el patrimonio personal del sujeto pasivo que tengan por objeto bienes incorpóreos o derechos sobre bienes inmuebles y sobre bienes muebles, en general, siempre que no se consideren autoconsumo de bienes.
- Además será necesario que estas transferencias supongan una desafectación definitiva de los bienes de la actividad sujeta al impuesto, para hacer de ellos un uso particular o personal.

El segundo de los supuestos de autoconsumo de servicios es la utilización para fines particulares del sujeto pasivo, o en general para fines ajenos a la actividad económica, de un bien del patrimonio empresarial que permanece integrado en el mismo.

Esta modalidad no implica transferencia alguna del bien objeto de la operación, sino una mera aplicación o utilización del mismo para fines personales del sujeto pasivo, o para fines ajenos a la actividad económica.

En último término se alude por el legislador a las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito, siempre que no se incluyan en los apartados anteriores, y que las mismas se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional

Este supuesto se establece por parte del TEAC que actúa como cláusula de cierre de los dos supuestos anteriores, incluyéndose aquellas situaciones que no hayan podido ubicarse dentro de estos.

Se encuadran en este caso las típicas prestaciones de servicios efectuadas por profesionales a título gratuito.

Se consideran autoconsumos de servicios no sujetos:

- Los autoconsumos de servicios recogidos en el primer y segundo grupo, cuando el sujeto pasivo no se hubiese atribuido el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado.
- Los autoconsumos de servicios del tercer grupo, cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no hubiera podido deducir el IVA soportado en su recepción.
- Aquellas prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito y recogidas en el tercer grupo, que resulten obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos.
- Aquellas prestaciones gratuitas de servicios de demostración con fines de promoción de la actividad.

El devengo del autoconsumo de servicios, se producirá en el mismo momento en el que se entienda realizada la prestación del servicio.

Finalmente debemos destacar que se considera como base imponible del autoconsumo de servicios, el coste de la prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.