
estudios

LA SUJECION AL IVA DE LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

Alejandro MENENDEZ MORENO
Catedrático de Dcho. Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. INTRODUCCION
- II. DELIMITACION POSITIVA DE LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS SUJETOS AL IMPUESTO
 - 1. Delimitación de las operaciones que se gravan.
 - 1.1. Entregas de bienes.
 - 1.2. Prestaciones de servicios.
 - 2. Delimitación de quiénes realizan las operaciones gravadas.
 - 3. Delimitación de cómo han de realizarse las operaciones gravadas.
- III. DELIMITACION NEGATIVA: ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS NO SUJETAS AL IMPUESTO

I. INTRODUCCION

El actual Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) está regulado básicamente, como es sabido, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29), y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), por el que se aprueba su reglamento. Esta nueva regulación contempla entre sus hechos imponible, como ya lo hacía la regulación anterior, los referidos a «las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empre-

estudios

sarios y profesionales» y a «las importaciones de bienes», y por otra parte ha incorporado como novedad el que se enuncia como «las adquisiciones intracomunitarias de bienes».

Como se desprende en buena medida del título del trabajo, las reflexiones que se recogen a continuación van a centrarse exclusivamente en el primero de los hechos imponibles anteriormente mencionados, esto es en las «entregas de bienes y prestaciones de servicios», e incluso, a la vista de las limitaciones de espacio de que se dispone en lo que la doctrina conoce como aspecto material del hecho imponible, sin abordar, por lo tanto, el estudio de lo que se conoce como aspectos espacial y temporal, que, junto con el elemento subjetivo, integran el hecho imponible en la configuración tradicional que la doctrina hace de este elemento básico de la estructura de las distintas figuras tributarias.

En este análisis de la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios se pretende fundamentalmente sistematizar y esclarecer el contenido de la regulación legal, mostrando la conexión existente entre las dispersas y oscuras referencias legislativas que configuran este hecho imponible del IVA, así como reconducir a las categorías y conceptos jurídicos reconocidos con carácter general por la legislación y la dogmática jurídica, frente a las tantas veces extrañas y oscuras expresiones y conceptos legales recogidos —desde luego por muchas razones, entre las que cabe señalar la necesaria armonización con las normas de la Comunidad europea—, con ocasión de la regulación del citado IVA.

La sistematización del trabajo ofrece la existencia de dos apartados generales, que parten de la regulación contemplada en el Capítulo I del Título I de la Ley —comprensivo de los artículos 4 a 12—, en los que por una parte se aborda la delimitación positiva de la sujeción al Impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y por otra la delimitación negativa en la que se analizan los supuestos de no sujeción. Se expone a continuación el primero de los citados apartados generales.

II. DELIMITACION POSITIVA DE LAS ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS SUJETOS AL IMPUESTO

Para la delimitación positiva de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto resulta sin duda fundamental la descripción general del artículo 4.Uno, según la cual: *«Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales del oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».*

Esta descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios coincide básicamente con la que contempla el artículo 3.Uno de la Ley de 2 de agosto de 1985, vigente, como es sobradamente conocido, hasta el pasado 31 de diciembre de 1992.

En todo caso, el nuevo texto legal añade, en lo que puede considerarse ya una característica típica de la regulación del Impuesto —e incluso podría decirse que de toda la regulación tributaria—, dos referencias claramente innecesarias al hacer la nueva descripción general de este hecho imponible.

En primer lugar se dice que están sujetas las entregas y las prestaciones «*realizadas en el ámbito espacial del impuesto*», cuestión obvia, ya que evidentemente la sujeción a este impuesto y a cualquier otro no solamente depende de que se realice lo que la doctrina denomina aspecto material del hecho imponible, sino que es asimismo ineludible que la situación descrita en este aspecto material se efectúa en conexión con el ámbito espacial de la norma reguladora, como lo prueba la regulación que de esta materia se hace en los artículos 2 y 3, y en el Título III, de la Ley. Con todo, y aun reconociendo que la referencia es innecesaria, es posible que el legislador haya creído conveniente hacerla para distinguir la sujeción al impuesto por este hecho imponible, de la sujeción por el nuevo concepto de adquisiciones intracomunitarias, que incorpora como novedad la Ley de 1992.

La segunda novedad del artículo 4.Uno respecto de la regulación anterior, como se ha dicho también totalmente innecesaria, es la que indica que la sujeción al Impuesto se produce respecto de las entregas y servicios «*incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*», ya que se trata básicamente de resaltar la sujeción de las modalidades de entregas y servicios que se incluyen en las denominadas operaciones de autoconsumo, que por tanto se engloban sin más perfectamente dentro de la referencia general a dichas entregas y servicios, sin que tenga sentido por ello esta especificación.

El legislador continúa, por otra parte, fiel a una referencia redundante que ya aparecía en la Ley anterior, cual es la de que la sujeción afecta a las operaciones que «*tengan carácter habitual u ocasional*». El aforismo jurídico que aclara que «donde la ley no distingue no se debe distinguir», permite al legislador dar por concluida la regulación de una materia de manera tal que cuando alguna situación se engloba en otra más general, no tiene necesidad de precisar aquélla. Así, nada dice el legislador, correctamente en este caso, respecto de que las entregas y prestaciones se efectúen, por ejemplo, de día o de noche, por hombres o por mujeres, etc., y nadie duda de que ello puede ser así, pese a su no especificación en el texto legal.

Pero, al margen de estas innecesarias alusiones, el artículo 4.Uno de la Ley recoge indudablemente la descripción básica de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, que luego desarrollan los demás apartados del mismo artículo 4 y los artículos 5 a 12 de la propia Ley, y para cuyo adecuado conocimiento resulta conveniente sistematizar los aspectos relevantes que integran esa inicial descripción de carácter general que contiene el citado artículo 4.1 de la Ley.

La lectura de los preceptos que se acaban de citar sugiere llevar a cabo esta sistematización teniendo en cuenta, en primer lugar, la existencia de unas operaciones gravadas, que son las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, cuyo alcance es lo primero que habrá que precisar. En segundo lugar, se advierte que dichas operaciones han de ser realizadas por empresarios o por profesionales, cuyos conceptos se abordan en la Ley y habrá, naturalmente, que tomar en consideración. Y, en tercer lugar, es también requisito de la sujeción al impuesto el que estas operaciones se realicen a título oneroso y en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, requisitos éstos que también habrá que analizar adecuadamente, amén de la oportuna referencia a la nota de la habituabilidad en el ejercicio de las citadas actividades empresarial o profesional.

estudios

En suma, la delimitación positiva de las operaciones gravadas que aborda el presente apartado requiere precisar, en primer lugar, cuáles son las operaciones gravadas, en segundo lugar, quiénes han de ser los que las realicen, y en tercer lugar, cómo deben realizarse dichas operaciones.

1. Delimitación de las operaciones que se gravan

Como se ha venido indicando, dos son las operaciones contempladas inicialmente que se sujetan a gravamen, las denominadas entregas de bienes y las prestaciones de servicios, que se van a analizar separadamente, si bien debe advertirse que ambas modalidades de operaciones, aunque conviene diferenciarlas a algunos efectos como puede ser en la delimitación del lugar de su realización, o de la base o de los tipos de gravamen, tienen en gran medida un régimen común en el seno de la Ley, y más que como operaciones disgregadoras hay que entenderlas como operaciones integradoras de un hecho imponible global.

1.1. Entregas de bienes

El artículo 8.1 de la nueva Ley del IVA define las entregas de bienes diciendo que se considerará como tal *«la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía»*.

La nueva descripción legal mantiene como aspecto fundamental del concepto de entrega de bienes el que impliquen la transmisión del poder de disposición de los mismos, así como la innecesaria referencia a que han de ser bienes corporales, lo que obliga luego a considerar como tales al calor, al frío, etc., que estaría de más si no se hiciera referencia alguna a la mencionada, y en realidad no exigida, corporeidad de los bienes.

Por otra parte, se incluye en lo que la Ley denomina concepto una referencia que no estaba en la regulación anterior, y que en realidad no sirve para conceptualizar a las entregas de bienes sino para aclarar que las mismas se pueden llevar a cabo también «mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes».

De la transcrita redacción de la Ley, seguramente por mera fidelidad a la expresión literal de las normas comunitarias armonizadoras del IVA, se desprende, en primer lugar, que la descripción de las operaciones gravadas, o sea la expresión «entrega de bienes», alude, puede decirse sin lugar a dudas que con un criterio anómalo, no al título jurídico de dichas operaciones, sino al modo de perfección de las mismas. En definitiva, la entrega de un bien puede ser el modo de perfeccionar un contrato por el que se acuerda la transmisión de un bien, pero no es el título jurídico que fundamenta o justifica dicha transmisión. En segundo lugar, la descripción de aquello en que consisten estas operaciones de «entregas de bienes», esto es, lo que la Ley describe en su artículo 8.Uno como «la transmisión del poder de disposición», no sirve desde luego para concretar qué tipos de derechos de los reconocidos en el ordenamiento jurídico común están integrados en ella.



Así pues, para precisar el significado de la expresión legal «entrega de bienes», resulta necesario conocer, dado el oscuro significado de la expresión «transmisión del poder de disposición», las modalidades o supuestos que se consideran por la propia Ley incluidos en ellas, si bien el apartado Dos del artículo 8 tiene un encabezamiento equívoco al decir «*también se considerarán entregas de bienes*», en lugar del enunciado anterior del artículo 6.Dos de la Ley de 1985, que señalaba sin más: «tienen la consideración de entregas de bienes.» En efecto, la expresión del actual artículo 8.Dos parece indicar que las situaciones que en él se recogen no son propiamente entregas de bienes aunque se consideren como tales, si bien no puede ser este su significado por dos razones, la primera porque buena parte de esas situaciones coinciden con las que contemplaba el anteriormente citado artículo 6.Dos de la Ley de 1985, que claramente ejemplificaba modalidades de entregas de bienes; y la segunda razón es que a las «*operaciones asimiladas a las entregas de bienes*» se refiere expresamente el actual artículo 9 de la Ley, por lo que, pese a la incorrecta redacción del enunciado del artículo 8.Dos, las situaciones en él contempladas son ejemplos de entregas de bienes y no situaciones que sin estar incluidas en su concepto se consideren como tales.

Estas modalidades de entregas de bienes que ejemplifica el artículo 8.Dos, son las que se exponen seguidamente. En primer lugar se incluyen las ejecuciones de obras, en las que el coste de los materiales exceda del 20 por 100 del total, o bien aquéllas en las que los materiales las proporcione el cliente; el número 2.º se refiere a las aportaciones no dinerarias de los sujetos pasivos de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades, comunidades de bienes o entidades, así como las adjudicaciones en caso de liquidación o disolución de las mismas; el número 3.º recoge las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional; el número 4.º contempla las cesiones en contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva; el número 5.º a las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados; el 6.º a las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio; y el número 7.º se refiere, por último, al suministro de productos informáticos.

De la descripción general del apartado Uno y de los ejemplos del apartado Dos, de este artículo 8 de la Ley, puede concluirse que las denominadas entregas de bienes engloban básicamente las transmisiones del derecho de propiedad de los mismos entendidas en sentido amplio, tanto desde el punto de vista de su significado, de manera que se consideren como tales las ejecuciones de obras del número 1.º entre las que se contempla incluso la propia obtención de los bienes, las aportaciones no dinerarias del número 2.º y los contratos de venta condicionados del número 4, siempre del citado artículo 8.Dos de la Ley; y también se han de incluir las transmisiones del derecho de propiedad en sentido amplio desde el punto de vista formal, de manera que se incluyen en ellas las que se lleven a cabo mediante la cesión de títulos representativos de las mismas, de acuerdo con lo que prevé el apartado Uno del mismo artículo 8.

Junto a esta descripción general de las entregas de bienes que se desprende del reiteradamente citado artículo 8 de la Ley, el artículo 9 recoge las «*operaciones asimiladas a las entregas de bienes*», refiriéndose en primer lugar al denominado autoconsumo de bienes, que incluye una variada serie de supuestos que se exponen sintéticamente a continuación. El primero de ellos contempla las transferencias de bienes del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a su patrimonio personal o a su consumo particular; el segundo las transmisiones de bienes del patrimonio empresarial o profesional efectuadas a título gratuito (si bien,

estudios

por lo que entendemos es un error del BOE no corregido hasta ahora, el apartado 1.º b) de este artículo 9 no hace mención a la gratuidad); el tercero los cambios de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, en los términos que concreta el artículo 9.1.º c) de la Ley; y el cuarto supuesto de autoconsumo es la utilización de bienes producidos o adquiridos por el sujeto pasivo, en bienes de inversión, salvo que por la adquisición de dichos bienes a terceros se hubiera podido deducir el IVA correspondiente a los mismos.

De acuerdo con lo que la Ley considera autoconsumo de bienes, puede decirse que en él se incluyen aquellos supuestos que se denominan transferencias en la propia Ley, caracterizadas por que no se produce un cambio subjetivo en la titularidad de los bienes sino un cambio de destino (serían los supuestos contemplados en las letras a), c) y d), del número 1.º del artículo 9); así como la transmisiones gratuitas de bienes, a las que se refiere la letra b) del reiterado precepto (a expensas de la corrección del error en el BOE).

Además de a los supuestos de autoconsumo, el artículo 9 se refiere a otros dos supuestos distintos como «operaciones asimiladas a las entregas de bienes», que son otras tantas novedades de la vigente Ley respecto de la de 1985.

En primer lugar, el apartado 2.º del citado artículo 9 considera entregas de bienes a las ejecuciones de obras que tengan por objeto bienes muebles, cuando los materiales utilizados los haya proporcionado el adquirente de la obra y provengan de un Estado de la CEE donde esté identificado como sujeto pasivo del impuesto, y vuelva allí la obra ejecutada.

En segundo lugar, el número 3.º del artículo 9 considera asimiladas a las entregas de bienes las transferencias realizadas por un sujeto pasivo de bienes de su empresa, con destino a otro Estado de la Comunidad donde la empresa los necesite. No obstante, el mismo precepto establece una serie de exclusiones a esta regla general por la que se asimilan estas operaciones a las entregas de bienes, exclusiones —alguna de ellas bastante obvia, como la de la letra e)—, destinadas a aclarar la supremacía de la regulación de otros preceptos de la propia Ley sobre éste apartado 3.º del artículo 9, en aquellos casos en los que pudiera existir colusión entre ellos. Así, tienen primacía las normas de determinación del lugar de aplicación del impuesto a las que se remiten los apartados a) y b); las que contemplan la exenciones a que se refiere el apartado c); la del número 2.º del propio artículo 9, anteriormente comentado, a que se refiere el apartado d); y se excluyen, por último, de su consideración como transferencias asimiladas a las entregas de bienes, las utilizations temporales de los mismos, de acuerdo con la letra g) de este apartado 3.º del artículo 9 de la Ley.

La delimitación de estas operaciones asimiladas a las entregas de bienes que recogen los apartados 2.º y 3.º del artículo 9 de la actual Ley del IVA, puede llevar a mantener básicamente las anteriores conclusiones sobre lo que deben considerarse entregas de bienes, ya que estas operaciones asimiladas no afectan a la esencia de los negocios jurídicos sujetos al impuesto por este concepto, sino a su consideración como tales entregas de bienes aunque tengan diversos puntos de conexión con territorios de otros estados miembros de la CEE.

Un nuevo esfuerzo recapitulador que no excluye desde luego la necesidad de la oportuna consulta legal para el conocimiento detallado de los supuestos que en la norma se contemplan, permite inferir que la transmisión del derecho de propiedad de los bienes es el aspecto de referencia básico que sirve para caracterizar o configurar las denominadas entregas de bie-

nes, en la desafortunada expresión utilizada por la Ley. La descripción de las mencionadas entregas como la «transmisión del poder de disposición» que hace el artículo 8.Uno, las situaciones que se ejemplifican en el artículo 8.Dos, y, por último, las situaciones que se consideren asimiladas a las entregas de bienes en el artículo 9, justifican la conclusión antedicha. Cuando en lugar de un cambio en la titularidad de los bienes se produce un cambio en el destino de los mismos, lo cual acontece en los supuestos de autoconsumo en las llamadas en la Ley transferencias de bienes, se producen también situaciones que la norma asimila a los cambios de titularidad, o sea a las transmisiones, y las equipara a ellas al configurar las entregas de bienes sujetas inicialmente al impuesto por el primero de los hechos imponibles contemplados en su Ley reguladora.

1.2. Prestaciones de servicios

Como se indicó oportunamente, además de las entregas de bienes, las prestaciones de servicios constituyen la otra modalidad de operaciones que integran el hecho imponible descrito en el artículo 4 de la Ley, lo que, naturalmente, obliga a precisar su significado. Y en esta tarea no colabora especialmente el legislador, que nos proporciona en el artículo 11 un concepto de prestación de servicios cuya mejor virtud es, sin duda, el escaso esfuerzo realizado en conseguirlo. Dice así el apartado Uno de este artículo 11: *«A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.»*

A pesar de lo que sugiere la lectura de este precepto, es posible llegar a alguna conclusión sobre lo que debe entenderse por prestación de servicios sin necesidad de acudir inicialmente a las nociones de adquisición intracomunitaria y de importación, sin perjuicio de que después el conocimiento de estas operaciones permita perfilar aún más la noción de prestación de servicios que se desprende de la relación ejemplificadora del apartado Dos del mismo artículo 11.

Esquemáticamente, las operaciones que se recogen en el apartado que se acaba de citar como modalidades de prestaciones de servicios, son las siguientes: el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio (art. 11.Dos.1.º); los arrendamientos de bienes, negocios o empresas (art. 11.Dos.2.º); las cesiones de uso o disfrute de bienes (art. 11.Dos.3.º); las cesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas, propiedad intelectual e industrial (art.11.Dos.4.º); la obligaciones de hacer y no hacer (art. 11.Dos.5.º); las ejecuciones de obra que no sean entregas de bienes (art. 11.Dos.6.º); los traspasos de locales de negocios (art. 11.Dos.7.º); los transportes art. (11.Dos.8.º); los servicios de hostelería y restaurante (art. 11.Dos.9.º); las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización (art. 11.Dos.10.º); las prestaciones de hospitalización (art. 11.Dos.11.º); los préstamos y créditos (art. 11.Dos.12.º); el derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas (art. 11.Dos.13.º); la explotación de ferias y exposiciones (art. 11.Dos.14.º); las operaciones de mediación, agencia o comisión cuando el comisionista actúa en nombre ajeno (art. 11.Dos.15.º); y, por último, el suministro de productos informáticos cuando se consideren accesorios a la prestación del servicio (art. 11.Dos.16.º).

estudios

El actual artículo 11.Dos es prácticamente idéntico al artículo 7.º Dos de la Ley anterior, esto es, la de 1985, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1992, con dos únicas novedades, la del apartado 16 referente a los suministros informáticos, y la del apartado 3.º, del que desaparece la referencia a los bienes muebles, y comprende en la nueva Ley las cesiones de uso o disfrute de bienes en general. Esta última novedad implica considerar prestaciones de servicios a todas las operaciones relativas a los derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, que en la Ley de 1985 eran consideradas entregas de bienes.

Por otra parte se mantiene la especial referencia al derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas y a la explotación de ferias y exposiciones, en los números 13 y 14 respectivamente del citado artículo 11.Dos, que no tiene sencilla justificación, dado que resulta difícil entender qué especificidad tiene la utilización de estos bienes en los términos señalados, respecto de la utilización derivada de los arrendamientos, o de las cesiones de uso o disfrute, que en términos generales para toda clase de bienes contemplan los números 2.º y 3.º del mismo artículo 11.Dos de la Ley. En todo caso lo que se plantea es la duda entre la sujeción de la explotación de las ferias y exposiciones cuando se haga mediante concesión administrativa, y la no sujeción de estas concesiones que establece el artículo 7.9.º de la Ley, duda que debe resolverse en favor de este último precepto en cuanto que establece un régimen específico para las concesiones administrativas.

Una reflexión que trate de sintetizar y sistematizar las distintas clases de prestaciones de servicios que contempla el artículo 11 de la Ley, puede llevar a la conclusión de que todas ellas son englobables en las siguientes modalidades de carácter más general.

En primer lugar se contemplan en el citado artículo 11 diversos supuestos englobables entre los arrendamientos de servicios o de obras, como es el caso de las prestaciones derivadas del ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio (art. 11.Dos.1.º); de las cesiones y concesiones de derechos de autor licencias, etc., cuando lo haga el autor o inventor (4.º); de las obligaciones de hacer o no hacer (5.º); de las ejecuciones de obra (6.º); de los transportes (8.º); de los servicios de hostelería y restaurante (9.º); de las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización (10.º); de las prestaciones de hospitalización (11.º); de las operaciones de mediación, agencia o comisión (15.º); y las prestaciones de servicios informáticos (16.º).

Y en segundo lugar, el artículo 11 contempla una serie de supuestos que estarían englobados entre los arrendamientos y cesiones de bienes o derechos, que sería el caso de los arrendamientos de bienes (2.º); de las cesiones de uso y disfrute de bienes (3.º); de las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, etc., cuando no lo haga el autor o el inventor (4.º); de los traspasos de locales de negocios (7.º); de los préstamos y créditos (12.º); del derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas (13.º); y de la explotación de ferias y exposiciones (15.º). Por otra parte, como se recordará, los derechos reales de uso y disfrute que contempla el Código civil son: las servidumbres, los censos y la superficie; y el usufructo, el uso y la habitación.

Al igual que en el caso de las entregas de bienes, el artículo 12 de la Ley contempla una serie de «operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios», que recogen diversos supuestos de autoconsumo de dichos servicios. Concretamente se refiere el citado artículo 12 a las transferencias de bienes y derechos, que no constituyan autoconsumo de bienes del

artículo 9.1.º, del patrimonio empresarial o profesional al personal del sujeto pasivo (1.º); a la aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo de los bienes de su patrimonio empresarial o profesional (2.º); y, por último, a las demás prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo a título gratuito (3.º). Como puede observarse no se contemplan en el denominado autoconsumo de servicios los supuestos de autoconsumo de bienes que, por la propia naturaleza de cada una de estas operaciones, no pueden ser autoconsumo de servicios, como es el caso del cambio de afectación de bienes de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional (téngase en cuenta que si el cambio de afectación del bien está previsto en el contrato de arrendamiento o cesión, no habría propiamente tal cambio de afectación, y si no está previsto en el contrato habría una nueva operación y tampoco podrá hablarse de mero cambio de afectación), ni la conversión de los bienes construidos o transformados en bienes de inversión, en este caso porque la naturaleza de los negocios sujetos impiden esta posibilidad.

A la vista de los supuestos que los artículos 11 y 12 de la Ley contemplan como modalidades de prestaciones de servicios, puede establecerse una clara diferenciación de éstos con relación a las entregas de bienes, que como es sabido integran las dos operaciones gravadas en la primera de las modalidades de hecho imponible que contempla la nueva Ley del IVA, de 28 de diciembre de 1992.

En efecto, puede decirse como recapitulación final de este apartado, que si en las entregas de bienes el aspecto fundamental de las mismas lo constituían las transmisiones del derecho de propiedad de los bienes y, en su caso, el cambio de destino de los mismos mediante las denominadas transferencias, que significa también, en definitiva, en los llamados supuestos de autoconsumo de bienes, una manifestación de la posibilidad de disposición plena de dichos bienes; en las prestaciones de servicios, ni hay transmisión del derecho de propiedad de los bienes, sino de otros derechos que solamente posibilitan su uso o disfrute, ni estos derechos que se ceden o transfieren recaen exclusivamente sobre bienes, sino que pueden tener también por objeto ciertos derechos y obligaciones, o consistir en la realización de ciertas actividades.

2. Delimitación de quienes realizan las operaciones gravadas

De acuerdo con lo que establece el artículo 4.1 de la Ley, la sujeción al impuesto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios se produce cuando dichas operaciones se realizan por empresarios o profesionales, lo que evidentemente exige conocer qué se entiende por tales, cuestión que por otra parte apenas ha sido modificada en la nueva regulación del Impuesto.

El artículo 5.Uno. a) de la Ley considera, como es obvio, que son empresarios o profesionales los que ejercen tales actividades, definidas en el apartado Dos del mismo artículo 5, en términos que se reiteran en las diferentes figuras del ordenamiento español, como *«las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*. Esta definición, coincidente con la recogida también de nuestra legislación para los impuestos sobre la renta, considera empresario o profesional a quien actúa con la característica conocida en el

estudios

ámbito del derecho del trabajo como «independencia», que llevada al campo tributario se plasma en la «ordenación por cuenta propia» a que se refiere la definición que se ha transcrito. Esta ordenación por cuenta propia significa que el empresario y el profesional tienen la disponibilidad económica de los factores de producción que, además de su propio trabajo, esto es de la actividad de «ordenación», necesite para el ejercicio de dichas actividades. Por otra parte, el desarrollo de esta actividad económica tiene que trascender del ámbito de sus propias necesidades o de las de su medio social personal o familiar, de manera que en su realización tenga *«la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*.

Pero, además de reputar empresarios o profesionales a quienes realicen esas actividades, la Ley establece una ampliación de los considerados como tales en el mismo artículo 5.1., en los términos que se recogen a continuación.

Así, según el citado artículo 5.Uno son empresarios o profesionales, realicen o no tales actividades, quienes se encuentran expresamente recogidos en dicho apartado, que son los siguientes: las sociedades mercantiles en todo caso (esto es, las sociedades anónimas, las de responsabilidad limitada, las colectivas y las comanditarias) (letra b); quienes realicen una o más entregas o servicios que supongan la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, supuesto que afecta especialmente a los arrendadores (letra c); quienes urbanicen terrenos o construyan edificaciones de las definidas en el artículo 6 de la Ley, y lo hagan con cualquier fin, y aunque sea ocasionalmente (letra d); quienes realicen ocasionalmente entregas de medios de transporte nuevos con destino a otro Estado miembro, exentas en los términos del artículo 25.1 y Dos de la Ley (letra e), que se refiere concretamente a las exenciones de las entregas de bienes en otro Estado de la CEE en el que constituyan adquisiciones intracomunitarias, y la exención de los propios medios de transporte nuevos que son exportados a estos países, y que constituyan la única novedad de la Ley en este punto de la regulación.

Los supuestos que se acaban de recoger, o no modifican en realidad las exigencias que en la definición de empresario y profesional establece la propia Ley, como es el caso de las sociedades mercantiles —con lo cual resulta redundante la expresa referencia legal, al menos en este caso— y también de los supuestos de las letras c) y e); o las pueden modificar pero solamente en cuanto a que no exigen la finalidad de intervenir en el mercado, como es el caso de la letra d).

No obstante, en los concretos supuestos de las letras c), d) y e) —este último supuesto es novedad respecto de la Ley anterior—, aunque en efecto se cumplan los requisitos generales de la definición de empresarios o profesionales, sin embargo no es exigible en estos casos uno de los requisitos que afectan al cómo de la realización de las actividades sujetas —que se van a estudiar a continuación—, cual es la de la habitualidad que normalmente se requiere para que se produzca la efectiva sujeción al impuesto.

3. Delimitación de cómo han de realizarse las operaciones gravadas

De la descripción del artículo 4.Uno de la Ley se desprende que la sujeción al IVA, además de los requisitos en cuanto a las operaciones que se pretenden gravar y en cuanto a quiénes deben realizarlas, que se han analizado en los dos apartados en cuanto al cómo han de rea-

lizarse las operaciones para que estén sujetas al impuesto, y así se dice que las entregas y operaciones han de realizarse a *«título aneroso»*, *«en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»*, amén de la criticada referencia al *«carácter habitual u ocasional»*, a la que será necesario también hacer la oportuna referencia.

Aunque el artículo 4.Uno se refiere también al ámbito espacial y a que las entregas y servicios se sujetan *«incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados o partícipes de las entidades que las realicen»*, ninguno de los dos aspectos tienen especial interés en este momento del estudio de la sujeción al impuesto. El primero de ellos porque se debe analizar dentro de denominado aspecto espacial del hecho imponible, que queda fuera del presente estudio. Y el segundo aspecto porque resulta una aclaración innecesaria que además se especifica en los supuestos que podrían ocasionar alguna duda, en la regulación que ya se ha comentado del autoconsumo de bienes y de servicios.

Se analizarán por tanto los tres requisitos señalados respecto de cómo han de realizarse las operaciones gravadas, empezando por el de la onerosidad.

Aunque a este requisito se refiere en efecto inicialmente el artículo 4.Uno, el apartado Tres del mismo artículo 4 pone en duda la exigencia de la onerosidad cuando establece que *«la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular»*. Por otra parte, como ya resulta conocido, el artículo 9.1.º b) (si se corrige el error) y el 12.3.º, contempla con carácter general la sujeción de las entregas y servicios a título gratuito, lo cual está en clara contradicción con la exigencia de la onerosidad de las operaciones que recoge el artículo 4.Uno. Por último, el párrafo segundo del artículo 5.Uno a), indica que *«no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito»*, lo cual lleva a la conclusión, a la vista del conjunto de preceptos que inciden en la regulación de este punto, que lo que finalmente pretende el legislador es que quien realice las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, lo haga sin excluir la percepción onerosa en contraprestación de esas operaciones, aunque puedan ser realizadas en casos concretos de manera gratuita. Pero la observación que se acaba de exponer ha de llevarnos a la conclusión de que esta nota de la onerosidad no es tanto un requisito objetivo, o sea un requisito que afecte a las operaciones gravadas, como un requisito subjetivo, esto es, una exigencia para quien realice tales operaciones, que no habrá de excluir la posibilidad de llevarlas a cabo onerosamente.

Por lo que respecta al requisito de la habitualidad, lo primero que se observa es que está confusamente regulado en la Ley, de manera que aun cuando no se exija explícitamente en la misma, sí parece que se está pensando en un ejercitante de actividad empresarial o profesional que no descarte al menos la habitualidad en dicho ejercicio, aunque ello no llegara a concretarse en la práctica. Esto es al menos lo que parece desprenderse de los establecido en el artículo 5.Tres, según el cual *«se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio. b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas»*. El artículo 3.º del Código de Comercio establece la presunción legal del ejercicio habitual de comercio cuando el comer-

== estudios ==

ciante se anuncie por circulares, periódicos, etc.; y la sujeción al mencionado IAE también está pensado para los ejercientes habituales de las actividades económicas. En todo caso, como se ha señalado, la habitualidad es un elemento intencional que no ha de concretarse en la práctica, y que además no se exige ni como tal elemento intencional en los supuestos ya analizados de los apartados b), c), d) y e) del artículo 5, en los que se otorga expresamente la condición de empresarios o profesionales a quienes puedan desarrollar la actividad ocasionalmente. De esta observación puede asimismo derivarse la conclusión de que, como ocurría con la nota de la onerosidad, la habitualidad es también un requisito subjetivo, esto es un requisito intencional que afectará a quien pretenda ejercer las actividades empresariales y profesionales, y no necesariamente a las actividades desarrolladas en el ejercicio efectivo de las mismas, como se comprueba también por la interpretación que ha de darse al requisito que se analiza a continuación.

Esta tercera característica de las entregas de bienes y prestaciones de servicios consiste en que se realicen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, lo cual comprende, según el artículo 4.Dos., a las efectuadas en todo caso por las sociedades mercantiles, así como a *«las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las afectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto»*. El requisito que se acaba de recoger significa, en definitiva, que las operaciones que se sujetan al impuesto son no solamente las que se refieren a los bienes que integran el objeto de su tráfico mercantil o profesional, sino también a todos aquellos bienes que sin necesidad de ello están efectos a su patrimonio empresarial o profesional, aunque se dediquen por ejemplo a la fabricación o producción de los que constituyen dicho tráfico, lo cual es un síntoma de la deseada generalidad de la aplicación del impuesto frente al IGTE, que restringía el campo de su aplicación exclusivamente a los bienes propios de su tráfico. El ámbito general de aplicación del impuesto a la totalidad de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional que contempla este artículo 4.2., tiene sin embargo, la acotación que al respecto establece en el artículo 7.1., respecto de determinadas operaciones no sujetas al impuesto, que se analizan en el apartado siguiente.

III. DELIMITACION NEGATIVA: ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS NO SUJETAS AL IMPUESTO

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al impuesto están contempladas en el artículo 7 de la Ley, curiosamente antes de que especifique en la propia Ley la delimitación positiva de la operaciones sujetas, esto es, lo que se entiende por entregas de bienes y prestaciones de servicios, aspecto éste que, como se ha visto anteriormente, se aborda en los artículos 8, 9 y 11 de la citada Ley.

Las heterogéneas situaciones que se declaran no sujetas en el artículo 7 de la Ley del impuesto pueden sistematizarse desde el punto de vista de la naturaleza del sujeto que realiza las entregas de bienes y presta los servicios contempladas en él, dado que es fácil advertir en el citado artículo la presencia de unas determinadas entregas y prestaciones que han de

ser realizadas por entes públicos, y de otras que pueden serlo por personas y entidades de naturaleza jurídico privada.

A estas últimas operaciones no sujetas, que son las más numerosas, se refieren los apartados 1 a 7 y 10 a 12 del citado artículo 7, que incluye las siguientes entregas de bienes y prestaciones de servicios:

- La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de la actividad; también la transmisión de la totalidad o de los elementos patrimoniales afectados a una o varias ramas de la actividad empresarial en los casos de fusión, escisión o aportación no dineraria, a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de conceptos impositivos de las normas de la CEE; y, por último, la transmisión «mortis causa» de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional en favor de los adquirentes que continúen el ejercicio de la misma actividad económica. Como puede observarse, estas situaciones que contemplan el número 1.º del artículo 7 pueden sintetizarse diciendo que son las transmisiones de todo o partes del patrimonio afecto a una actividad económica cuando el adquirente continúa en el ejercicio de dicha actividad. Por otra parte, la Ley introduce una importante novedad incorporado, en el último párrafo de este número 1.º del artículo 7, la posibilidad de que el adquirente de los elementos patrimoniales se subrogue en la posición del transmitente en cuanto a las deducciones que procedan por la aplicación de las normas de regularización de los bienes de inversión que consistan en la primera o segunda entrega de edificaciones.
- Las entregas de bienes de escaso valor y finalidad de promoción, así como las prestaciones de servicios e impresos y objetos con esas mismas características (número 2.º, 3.º y 4.º).
- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia laboral o administrativa (número 5.º).
- Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por sus socios y a las demás cooperativas por sus socios de trabajo (número 6.º).
- Las operaciones de autoconsumo de bienes y servicios cuando el sujeto pasivo no hubiera podido deducirse el impuesto soportando en la adquisición o recepción de los mismos (número 7.º); así como las prestaciones de servicios gratuitos que sean obligatorios para los sujetos pasivos (número 10.º).
- Y, por último, no están sujetas al impuesto las entregas de dinero a título de contraprestación o pago (número 12.º).

En cuanto a las operaciones no sujetas protagonizadas por entes públicos, se recogen en los números 8.º, 9.º y 11.º del mismo artículo 7 de la Ley, y son las que se exponen a continuación.

Sin duda las más relevantes son las contempladas en el número 8.º, que deja fuera de la sujeción al impuesto a *«las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria»*. Como se

estudios

desprende claramente de este precepto, los supuestos de no sujeción están doblemente condicionados, por una parte deben ser protagonizados por entes públicos, u, por otra, han de suponer una contraprestación de naturaleza tributaria, aspectos ambos que deben ser analizados más pormenorizadamente.

En cuanto a lo que debe entenderse por Entes públicos, hay que tener también en consideración lo establecido en el cuarto párrafo del número 8.º del propio artículo 7, que indica, respecto de dichos entes públicos, que *«los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles»*. Aunque pueda parecer inicialmente que esta regulación de la nueva Ley sobre los entes públicos que protagonizan los supuestos de no sujeción es más amplia que la prevista en la legislación anterior, que se refería concretamente al «Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos», esta impresión inicial queda, sin embargo, rebatida, si se tiene en cuenta que los entes públicos protagonistas de las operaciones no sujetas han de realizarlas mediante cotraprestación tributaria, y, por lo tanto, han de tener la posibilidad de percibir esta clase de contraprestaciones, posibilidad que el artículo 133 de la Constitución otorga únicamente al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales, lo cual significa excluir a los Organismos autónomos que estaban contemplados, como se ha dicho, en la legislación anterior, que además recogía entre las operaciones no sujetas, junto a las operaciones que tuvieran contraprestación tributaria, a las realizadas sin contraprestación tributaria, a las realizadas sin contraprestación.

Como se ha venido indicando, la Ley establece que para que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los entes públicos no estén sujetas al impuesto, han de ser realizadas *«mediante contraprestación de naturaleza tributaria»*. Al margen de la incorrección de la expresión legal «contraprestación» —ya que debe convenirse que las aportaciones dinerarias exigidas en la aplicación de los tributos son «contributivas» y no «retributivas», y por lo tanto, no hay contraprestación sino contribución en favor de los entes públicos acreedores de los tributos—, parece evidente la conveniencia de aclarar con precisión el alcance de esta exigencia de la regulación legal.

A tal efecto debe indicarse, en primer lugar, que la nueva Ley ha introducido también como novedad en este punto, el que la naturaleza de la «contraprestación» exigible en cada caso es indiferente, siempre y cuando, como establece el segundo párrafo del mismo número 8.º del artículo 7, las operaciones principales de los entes públicos *«se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria»*, añadiendo a continuación el párrafo siguiente del mencionado precepto, que *«se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad»*. Por su parte, el artículo 1 del Reglamento del impuesto ha establecido también a este respecto, lo siguiente: *«1. Las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones efectuadas por los Entes públicos se aplicarán con independencia respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, realicen los mismos; 2. Los ingresos de cada actividad económica de los Entes públicos comprenderán la totalidad de los obtenidos en la misma, con exclusión de los derivados de operaciones financieras»*.

La regulación que se acaba de mostrar no aclara sin embargo, todas las dudas que suscita esta nueva configuración, y que según la optimista Exposición de motivos de la Ley

«establece criterios más claros». Así, se plantea la duda sobre lo que sean las «actividades económicas distintas» de que habla el artículo 1 del Reglamento, para lo cual, y a pesar de que no haya una referencia expresa al respecto, que parecía necesaria, habrá que entender aplicable lo establecido en el artículo 9.c) de la Ley, cuyo criterio básico para la distinción de las actividades económicas es la Clasificación Nacional de las mismas. En cuanto al método para realizar el cómputo de los ingresos que hace el número 2 del mismo artículo 1 del Reglamento, no parece en cambio imprescindible su regulación expresa, puesto que lógicamente no pueden considerarse propiamente *ingresos derivados de la actividad económica* los derivados de operaciones financieras.

Otra de las cuestiones que se plantean es la de cómo calcular la financiación de cada una de las actividades de los Entes públicos, a efectos de saber si se llega o no al porcentaje de financiación del 80 por cien.

En primer lugar ha de tenerse en cuenta que el principio de no afectación de los ingresos tributarios —que reconocen el artículo 23 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, de 23 de septiembre de 1988, y el artículo 146.2 de la Ley de Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988—, hace prácticamente imposible el cálculo del referido porcentaje.

En segundo lugar, hay que saber si ese cálculo, suponiendo que pudiera llegar a hacerse, habría de partir de la inicial previsión presupuestaria, con el riesgo de que no se cumpliera tal previsión y las consecuencias que ello supondría. O si, por el contrario, habría de hacerse con el presupuesto vencido, en cuyo caso sería inoperante, puesto que se referiría a lo acontecido en el período impositivo anterior, en el que ya se habrían producido los devengos del IVA afectado por el resultado de esa liquidación presupuestaria.

El número 8.º del artículo 7 de la Ley concluye refiriéndose a una serie de actividades, básicamente coincidentes con las que contemplaba el artículo 5.6. de la Ley de 1985, que, en todo caso, darán lugar a la sujeción al impuesto. Así, se refiere el citado precepto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los entes públicos en el desarrollo de actividades como las telecomunicaciones; distribución de agua, gas, calor, electricidad, etc.; transporte; servicios portuarios y aeroportuarios; productos obtenidos, fabricados o transformados por dichas entidades; intervención de productos agropecuarios; explotación de ferias y exposición comerciales; almacenes y depósito; oficinas de publicidad y agencias de viajes; cantinas, comedores, cooperativas, economatos, etc.; comerciales o mercantiles de la radio y televisión públicas; y las de matadero.

Pues bien, a pesar de la presencia de estas actividades en la nueva Ley de 28 de diciembre de 1992, reiterando prácticamente lo que establecía la legislación anterior, es cuestionable la necesidad de su expresa regulación, dado que es muy dudosa la posibilidad de que estas actividades a que se refiere la Ley puedan dar lugar, pese a que se realicen por Entes públicos, a contraprestación de naturaleza tributaria, teniendo en cuenta los requisitos que para las actividades que pueden dar lugar al devengo de las tasas —único tributo que básicamente cabría al respecto, dada la relación de actividades— establece el artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria, en su redacción vigente dada por la Ley de tasas y precios públicos, de 13 de abril de 1989, requisitos que, como es sabido, consisten en que para poder establecer una tasa, los servicios y actividades que realicen los Entes públicos han de ser de

estudios

recepción o solicitud obligatoria para los administrados y no han de poder ser llevados a cabo por el sector privado, por implicar el ejercicio de autoridad o por estar reservados jurídicamente en favor del sector público.

Como se indicó anteriormente, además del supuesto que acaba de analizarse tampoco están sujetas las operaciones de los Entes públicos a que se refieren los números 9.º y 11.º del mismo artículo 7 de la nueva Ley del IVA.

El primero de ellos, esto es el número 9.º, se refiere a *«las concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos»*. Este supuesto de no sujeción estaba ya en la Ley anterior, en los mismos términos que se acaban de reproducir, pero englobado en el apartado 6.º del artículo 5.º, único que contemplaba los supuestos de no sujeción de las entidades públicas.

Por último, y con ello acaban también estas reflexiones en torno a la sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios al actual IVA, el mencionado número 11.º del artículo 7 de la actual Ley, contempla un nuevo supuesto de no sujeción que afecta a *«las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas»*, Comunidades que de acuerdo con el artículo 74 de la Ley de Aguas, de 2 de agosto de 1985, tienen el carácter de Corporaciones de Derecho público.