

EL IVA DE LAS ENTIDADES SIN FIN DE LUCRO: OPERACIONES NO SUJETAS, SUPUESTOS DE AUTOCONSUMO Y SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE OPERACIONES ESPORÁDICAS CON CONTRAPRESTACIÓN

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. OPERACIONES NO SUJETAS A IVA.

1. ACTIVIDADES REALIZADAS SIN CONTRAPRESTACIÓN.

Como es sabido a las entidades sin fin de lucro la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) no les atribuye la condición de empresarios o profesionales de forma global, una vez atendidas las especiales cualidades subjetivas o, en su caso, las formas jurídicas de ámbito subjetivo susceptibles de ser utilizadas. Si una determinada persona decide desarrollar una actividad bajo la forma jurídica típica de sociedad mercantil tributará en todo caso por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con independencia de las concretas actividades u operaciones que realice y de las finalidades concretas que persiga.

No es este, sin embargo, el caso de las personas físicas o de las entidades que no persiguen fines lucrativos, en relación con las cuales ha de procederse a analizar cada una de las actividades realizadas al objeto de constatar si las mismas tienen o no la naturaleza de económicas, quedando sujetas únicamente respecto de estas últimas. Así, por ejemplo, tratándose de una asociación no declarada de utilidad pública que tenga como objeto social la ayuda a personas en situación de exclusión social repartiendo comida a personas que vivan en la calle y que,

de cara a financiar dicha actividad, reciba cuotas periódicas de sus asociados, deberemos estimar que dicha asociación, a pesar de realizar actividades de asistencia social que, sin embargo, no tienen el carácter de actividad económica, al ser efectuadas exclusivamente sin contraprestación; y, por lo que respecta a las cuotas de los asociados, las mismas no se considerarían contraprestación dado que, a pesar de destinarse a la financiación de los servicios, son satisfechas por personas distintas de los beneficiarios.

En esta línea de interpretación declaró la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 19 de enero de 1999 que las asociaciones de padres de alumnos no tienen el carácter de empresarios o profesionales, a pesar de lo cual deben considerarse sujetas y no exentas las cantidades cobradas por estas asociaciones con motivo de la realización de servicios de mediación prestados a empresas que imparten en los colegios actividades extraescolares.²

² Igualmente en relación con las asociaciones de padres de alumnos señaló la DGT en su Resolución de 9 de junio de 1987 que dichas asociaciones "no tienen naturaleza empresarial, ya que no se constituyen para realizar actividades económicas que se materialicen en entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en beneficio de terceros. En consecuencia dichas asociaciones no están, en principio, sujetas al IVA. Si las asociaciones de padres de alumnos realizasen actividades empresariales o profesionales con habitualidad, por cuenta propia y a título oneroso, tendrían respecto de dichas actividades solamente la consideración de empresarios o profesionales y estarían sujetas al IVA respecto de las mismas. No obstante, las asociaciones de padres de alumnos en las que concurren los requisitos previstos en el Reglamento del Impuesto podrán beneficiarse de las exenciones previstas en el art. 20 de la LIVA respecto de las prestaciones de servicios de asistencia social, actividades docentes y educativas y entidades sin ánimo de lucro cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza cívica".

(*) Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

Ya con anterioridad tuvo oportunidad de precisar el citado Centro Directivo que, en el caso concreto de una fundación cultural que organiza conciertos y representaciones musicales en locales cerrados cobrando un precio por la entrada y, además, en plazas, calles y lugares abiertos al público en general sin contraprestación, únicamente se consideran sujetas las actividades desarrolladas en local cerrado con contraprestación; por el contrario, las segundas no tienen la calificación de actividades empresariales o profesionales.

2. TRANSMISIONES REALIZADAS DESDE EL PATRIMONIO PRIVADO DE LA ENTIDAD SIN FIN DE LUCRO.

En el supuesto de que la entidad sin fin de lucro realizase actividades económicas junto con otras que carezcan de la citada naturaleza, de cara a poder precisar si una determinada operación se encuentra o no sujeta habremos de adscribirla a una u otra actividad, teniendo presente que únicamente las operaciones llevadas a cabo en el marco de las primeras se encuentran sujetas al Impuesto. En consecuencia, ha de admitirse que dentro de las entidades sin fines lucrativos existe un patrimonio particular o privado separado de aquel otro afecto a la realización de actividades económicas.

Pues bien, siempre que una fundación transmita un bien procedente de su patrimonio privado la operación no estará sujeta al IVA, aun cuando la misma se realice con contraprestación. Únicamente se encuentra sujeta y no exenta la transmisión de bienes afectos al patrimonio empresarial de actividades sujetas y no exentas del IVA.³

³ Por ejemplo, tratándose de una fundación que tenga por objeto la concesión de becas de estudio a estudiantes que carezcan de recursos económicos pero que, además de ello, publique anualmente un catálogo de centros universitarios existentes en el extranjero el cual pueda adquirirse previo pago en las distintas facultades universitarias, en el supuesto de que dicha fundación decidiese am-

pliar su sede social procediendo a la venta del inmueble en el que desarrollase su actividad principal, dado que la sede social pertenece a su patrimonio privado, su venta no estaría sujeta al IVA.

Así, en contestación a Consulta de 10 de marzo de 2000, relativa a una parroquia adscrita a un Obispado de la Iglesia Católica que procedía a entregar diversas fincas urbanas a una empresa inmobiliaria la cual, a su vez, entregaba a la entidad religiosa diversos locales, viviendas y un pabellón de deporte que iba a construir en las fincas anteriormente indicadas, estimó la DGT que nos hallamos ante un supuesto de permuta al cual ha de aplicarse el régimen general del Impuesto, debiendo diferenciarse tres posibles situaciones: en primer lugar, que las fincas urbanas entregadas no se encuentren afectas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional realizada por la entidad, en cuyo caso su entrega no estaría sujeta al Impuesto; en segundo término, que las fincas urbanas entregadas estuviesen afectas al desarrollo de una actividad realizada por la entidad sujeta pero exenta de IVA (al haber sido empleadas en la realización de actividades exentas), en cuyo caso no sería posible la renuncia a la exención; y, finalmente, que las fincas urbanas entregadas estuviesen afectas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta de IVA realizada por la entidad, quedando entonces la entrega de las mismas sujeta y no exenta.

3. LA NO SUJECIÓN DE LAS ENTREGAS DE DINERO: SUPUESTOS DE DONACIONES DINERARIAS, SUBVENCIONES Y BECAS.

Sin lugar a dudas, aquellas operaciones realizadas gratuitamente por las entidades sin ánimo de lucro, tanto en lo relativo a las subvenciones como en los referente a las donaciones recibidas y a las becas y dinero a título gratuito que dichas entidades otorgan en cumplimiento de sus fines sociales, se hallan

pliar su sede social procediendo a la venta del inmueble en el que desarrollase su actividad principal, dado que la sede social pertenece a su patrimonio privado, su venta no estaría sujeta al IVA.

en estrecha conexión con las actividades gratuitas que las mismas realizan.

¿Ha de devengarse IVA por estas entregas de dinero a título gratuito efectuadas, por ejemplo, por una determinada Entidad Pública, o por el propio ente sin ánimo de lucro, ya sea a título de beca o por otros conceptos? ¿Constituyen estas donaciones entregas de bienes (dinero) sin contraprestación, susceptibles de originar una situación de autoconsumo que devengaría IVA para el propio concedente?

A priori parece claro que no nos encontramos ante supuestos en los que el receptor de dichas cantidades esté prestando un servicio al concedente⁴. Tal y como la propia Dirección General de Tributos se encargó de precisar en contestación a Consulta de 6 de septiembre de 1995, el examen de la eventual sujeción debe centrarse, en estos casos, en la perspectiva del que recibe la subvención. Pues bien, a juicio del citado Centro Directivo nos hallamos ante operaciones no sujetas al Impuesto, al no producirse la entrega de ningún bien ni prestarse tampoco ningún servicio a cambio.

Este ha sido también el criterio defendido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en su Sentencia de 22 de junio de 1993 (Asunto C-333/1991), en la que se afirma que "(...) La percepción de dividendos de acciones no es más que el resultado de la propiedad de un bien y dichos dividendos no pueden ser considerados como la contraprestación de un acto u operación económica realizado por el accionista,

⁴ Así lo han reconocido, entre otros, DE LA ORDEN ONDATEGUI, E., "Notas a la Ley de Acompañamiento en relación a las Subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 66/97 y Modificación Ley 9/98)", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 41, 1998, pág. 44 y GARCÍA NOVOA, C., "Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)", *Impuestos*, núm. 1, 2000, pág. 21.

por lo que no se puede incluir en la regla de prorata el importe de los mismos".⁵

Tratándose de subvenciones concedidas por Entes Públicos no parece que deba plantearse mayor problema. Tal y como han puesto de manifiesto ABELLÁ POBLET y DEL POZO LÓPEZ⁶, si se considera que se está produciendo una entrega de bienes, la misma se estaría realizando directamente por un Ente Público sin contraprestación, quedando en consecuencia no sujeta al Impuesto, de acuerdo con lo establecido por el art. 7.8ª de la LIVA.

En cambio, para los restantes supuestos, el art. 7.12ª de la Ley 37/1992 califica como no sujetas "las entregas de dinero a título de contraprestación o pago". Ahora bien, ¿Constituye la entrega de dinero una entrega de bienes? Si así fuese, cualquier entrega de dinero que no hubiese sido efectuada a título de contraprestación o pago quedaría sujeta al Impuesto, con independencia de que, en la mayoría de supuestos, termine siendo declarada exenta, como sucede por ejemplo con las operaciones financieras cuyo objeto sea el dinero.⁷

Señala TEJERIZO LÓPEZ⁸ a este respecto que "La no sujeción del dinero al IVA viene exigida por el carácter sinalagmático de la ope-

⁵ Con posterioridad este mismo Tribunal se encargó de precisar en su Sentencia de 29 de febrero de 1996 (Asunto C-215/1994), dictada en relación con la percepción de subvenciones o indemnizaciones por abandono de la producción lechera, que en dicho caso los productores de leche no entregaban nada a cambio de la referida cuantía, no produciéndose en consecuencia ningún consumo susceptible de quedar gravado por el Impuesto.

⁶ ABELLÁ POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, 2ª ed., *El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, 1996, pág. 112.

⁷ Véase a este respecto el art. 20.Uno.18º de la LIVA.

⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "Impuesto sobre el Valor Añadido", en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 19ª ed., Marcial Pons, 2003, pág. 517.

ración de entrega o prestación de servicios, ya que si no existiera esta previsión legal se duplicaría la sujeción al impuesto, exigiéndose tanto la entrega del bien o prestación como la entrega del dinero a título de contraprestación o pago". Esta opinión es compartida por GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁹, para quien "El dinero no puede estar sujeto por su condición de trueque y cambio, ni tampoco puede identificarse en cuanto a su específica transmisión por su carácter genérico".

En nuestra opinión, las donaciones consistentes en la entrega de una cantidad de dinero no se realizan a título de contraprestación ya que, como es de sobra conocido, el contrato de donación adolece de un carácter sinalagmático. Más dudosa se presenta la cuestión de si se realizan o no en concepto de pago. Por nuestra parte consideramos que así es, máxime desde el instante en que la donación tiene como efecto la concesión al donatario de un derecho y acción para reclamar del donante la cosa donada, quedando extinguido el cumplimiento de la donación obligacional mediante la realización del correspondiente pago.

La consideración de las donaciones consistentes en la entrega de dinero como operaciones no sujetas al Impuesto, de conformidad con lo previsto en el ya citado art. 7.12 de la LIVA, produce importantes efectos a la hora de aplicar la regla de prorrata. Téngase presente que el sujeto pasivo (el donatario) estará realizando de manera conjunta operaciones sujetas y operaciones no sujetas y/o exentas que, a la luz de lo dispuesto en el art. 94.uno.1ºa) de la Ley 37/1992, no darán derecho a deducir por el IVA soportado. Esta situación determinaría la aplicación de la regla de prorrata, ya sea la general o la es-

pecial, procediéndose a calcular el porcentaje en función de las operaciones realizadas.

Recuérdese que, en virtud de lo dispuesto por el art. 104.tres de la LIVA, "Para la determinación del porcentaje de deducción no se computará en ninguno de los términos de la relación (...) 5º) Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley". De este modo, al no computarse en la prorrata las becas y donaciones realizadas por la empresa, el resultado final será la deducibilidad total de los IVA soportados, en caso de prorrata general, sin ningún tipo de límite.

Y, por lo que respecta a los supuestos de prorrata especial no cabría, por ejemplo, la práctica de deducción alguna por los bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de actividades de concesión de becas, sin perjuicio de que, en aquellos casos en los que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación de la regla de prorrata general excediese durante el año en un 20% de las que resultasen por aplicación de la regla de prorrata especial, fuese de aplicación esta última (art. 103.dos.2º LIVA).

3.A) SUBVENCIONES RECIBIDAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

A priori el dinero que, como es sabido, presenta la naturaleza jurídica de bien (aunque fungible), podría determinar que su entrega a título oneroso tuviera la consideración de operación sujeta y no exenta del IVA. Incluso el art. 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 declara la exención de determinadas operaciones financieras, entre las que se incluyen la concesión de préstamos o créditos en dinero, al estimarse que, si esas transmisiones se realizan en el marco de una actividad empresarial como lo es la actividad crediticia de las entidades financieras, habrán de quedar sujetas al IVA.

⁹ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 101.

Por otra parte es un hecho cierto que, dentro del ámbito de aplicación de este Impuesto, no se establece una exención subjetiva para todos los hechos imponible que puedan llegar a realizar las entidades públicas, debiendo atenderse por el contrario a la naturaleza de cada operación el particular, a diferencia de lo que sucede por ejemplo en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS), en el que el art. 9.1 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora del citado Impuesto (TRLIS) contempla la aplicación de una exención subjetiva para las entidades públicas.

Debido a ello, en ocasiones, se plantean diversas dudas en torno a la sujeción o no de las subvenciones que conceden las Administraciones Públicas a las entidades sin fines lucrativos.

Desde nuestro punto de vista parece difícil poder encajar estas ayudas o subvenciones dentro del concepto de hecho imponible recogido en el art. 4 de la LIVA el cual, como es sabido, exige que las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas lo sean a título oneroso y se enmarquen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. A pesar de ello se encarga de precisar el art. 7.8º de la Ley 37/1992 la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes Públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Así las cosas, cabe entender que en las entregas de subvenciones realizadas a las entidades sin fines de lucro (caso de las fundaciones y asociaciones) para la realización de aquellas actividades orientadas al cumplimiento de sus fines de interés general no existe ningún servicio que dichas entidades presten a la Administración Pública concedente o a un tercero, quedando en consecuencia dichas entregas de dinero no sujetas.

Por el contrario, cuando el objeto social o la finalidad específica de la entidad se lleva a cabo a través del ejercicio de una actividad económica, dichas subvenciones sí que podrían considerarse como parte de la contraprestación satisfecha a la entidad por los servicios prestados en el marco de dicha actividad. Y ello incluso en aquellos supuestos en los que el servicio no se presta a la Administración Pública concedente de la subvención, sino a un tercero. Tal y como establece el art. 78.2.3º de la LIVA, se incluyen en el concepto de contraprestación (debiendo en consecuencia formar parte de la base imponible a efectos del IVA) las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Y, a este respecto, se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

Por tanto, en el caso de que las subvenciones deban incluirse en la base imponible, la entidad receptora estará obligada a repercutir el Impuesto, no a la Administración Pública, sino al destinatario del servicio sujeto, no recibiendo aquélla servicio alguno de la entidad y, en consecuencia, no estando obligada a soportar cuota alguna de IVA.¹⁰

¹⁰ Esto es lo que sucedería, por ejemplo, en el caso de una fundación dedicada a la investigación de un determinado producto farmacológico que recibiese subvenciones de la Consejería de Sanidad de una determinada Comunidad Autónoma destinadas a financiar el desarrollo de sus actividades de investigación, siendo además, de acuerdo con lo dispuesto en los estatutos de la fundación, de carácter público los resultados positivos que puedan obtenerse al respecto. Dado que la citada fundación no estaría prestando ningún servicio a ningún destinatario concreto ni tampoco a la Administración concedente de la subvención (que no tiene derecho además a los resultados económicos que puedan derivarse de las actividades de aquélla ni a ningún tercero determinado), la subvención concedida no se consideraría afecta al desarrollo

A este respecto declaró, por ejemplo, la DGT en contestación a Consulta de 23 de enero de 1995, relativa a una subvención concedida por la Junta de una Comunidad Autónoma y destinada a cubrir los gastos derivados de la realización de un estudio sobre la situación medioambiental de la industria en dicha Comunidad, que la citada subvención destinada a la financiación de dicho programa de investigación *“no constituye en sí misma contraprestación de operación alguna sujeta al IVA, puesto que la sociedad consultante no realiza ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios específica a favor de quien le otorga la subvención que pudiera tener dicho carácter, no cediendo en particular a la Comunidad Autónoma derecho alguno sobre el estudio que llevará a cabo”*. Estimó además la DGT en dicha Resolución que la subvención en cuestión tampoco tenía la consideración de vinculada al precio de operación alguna efectuada por la entidad consultante a favor de un tercero, no debiendo por tanto incluirse dentro de la base imponible del IVA ni aplicarse el Impuesto sobre el importe de la subvención percibida.

3.B) SUBVENCIONES, BECAS O AYUDAS MONETARIAS CONCEDIDAS POR LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.

Sin lugar a dudas, una de las principales partidas susceptibles de figurar en la cuenta de resultados de una entidad sin fines lucrativos es siempre la integrada por el importe de las ayudas económicas otorgadas a los beneficiarios de sus actividades sociales. Téngase presente que para estas entidades dichas ayudas tienen la consideración de gasto contable, el cual ha de ser tenido en cuenta de cara a determinar el excedente del ejercicio, si bien se trata de partidas que no tie-

nen la consideración de gasto deducible en el ámbito del IS.

Por lo que al IVA se refiere, siempre que estas ayudas se concedan a personas que hayan prestado un determinado servicio a una fundación quedarán no sujetas al Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el art. 7.12º de la Ley 37/1992, que declara no sujetas las entregas de dinero efectuadas a título de contraprestación o pago.

Hemos de reconocer, sin embargo, que la referida situación no suele ser frecuente. En la mayoría de supuestos las ayudas en cuestión son concedidas a los beneficiarios sin la percepción de ningún tipo de contraprestación por parte de estos, de manera que la sujeción de las mismas al IVA habría de justificarse aplicando los criterios anteriormente descritos respecto del concepto de actividad económica, así como la necesaria diferenciación entre patrimonio empresarial y patrimonio privado.

De este modo, en aquellos casos en los que las subvenciones o ayudas se concedan en el marco de las actividades de interés general de las entidades sin fines lucrativos, estas últimas no estarán operando como empresarios a efectos del IVA, quedando en consecuencia las entregas monetarias realizadas no sujetas al citado Impuesto.

II. PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LOS SUPUESTOS DE AUTOCONSUMO.

Como es sabido, con la finalidad de evitar que un contribuyente que realice una determinada actividad privada y otra de carácter empresarial se deduzca el IVA de las adquisiciones realizadas para el consumo privado a través de adscripción ficticia o meramente temporal a la actividad empresarial, la Ley 37/1992 diseña los supuestos del llamado autoconsumo externo, los cuales se asimilan a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso, quedando sujetas al Impuesto.

de ninguna actividad económica, ni constituiría contraprestación de ninguna operación sujeta.

En efecto si bien el hecho imponible del IVA está constituido, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 4.º de la Ley 37/1992, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, dicho hecho imponible se produce igualmente (circunstancia especialmente significativa tratándose de entidades sin fin de lucro) cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Pues bien, puede suceder que las entidades sin ánimo de lucro combinen la realización de operaciones gratuitas con otras operaciones de las que se derive el cobro de un precio o la obtención de una contraprestación. En este segundo caso parece claro que la entidad en cuestión tendrá la consideración de sujeto pasivo del IVA, de manera tal que todas las operaciones que realice y que no se hallen exentas devengarán el correspondiente IVA, circunstancia que terminará por afectar también a las operaciones a título gratuito.

En este sentido el art. 9 de la Ley 37/1992 procede a asimilar a las entregas de bienes a título oneroso el denominado autoconsumo de bienes, esto es, la transmisión a título gratuito de bienes efectuada del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo. Señala concretamente el citado art. 9.1 de la LIVA, relativo al autoconsumo de bienes, en sus letras a) y b) que *“A los efectos de este Impuesto se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: a) La transferencia efectuada por el sujeto pasivo de bienes corporales de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo; b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*

que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo”. Por su parte en las letras c) y d) del citado precepto se contemplan otros supuestos de lo que cabe calificar como autoconsumo interno, a través de los cuales el legislador persigue evitar que los sujetos pasivos transfieran bienes de una parte de su patrimonio empresarial a otra con el fin de deducirse un porcentaje superior de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición, construcción o elaboración de los bienes que posteriormente son transferidos.

Concretamente, los supuestos previstos por la Ley son los relativos a los cambios de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional, en aquellos casos en los que entre ambos sectores existe una diferencia de porcentajes de deducción superior al 50% (letra c) 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 (letra d). Ni que decir tiene que los supuestos que adquieren una mayor trascendencia para las entidades sin fines lucrativos son los primeros, es decir, los relativos a los autoconsumos externos.

Asimismo, y para el caso de las prestaciones de servicios gratuitas (art. 12 de la LIVA), alude el legislador a unos supuestos de hechos imponibles asimilados a las prestaciones de servicios, señalándose en el citado precepto que *“Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los auto consumos de servicios. A efectos de este Impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación: 1º) Las transferencias de bienes y derechos no comprendidas en el artículo 9 número 1º de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo; 2º) 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; 3º) Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo”.

En todos estos supuestos de autoconsumo de bienes o servicios se produce una excepción a la aplicación de la regla general de conformidad con la cual sólo están sujetas al IVA las operaciones efectuadas a título oneroso. Nos hallamos ante operaciones realizadas sin contraprestación, produciéndose en algunas de ellas una transmisión real, esto es, una entrega o una puesta a disposición de un bien (a título lucrativo) a un tercero, mientras que en otras lo que se origina es un cambio de afectación de un bien desde el patrimonio empresarial a su patrimonio personal.

Por tanto en estos casos las entregas efectuadas sin contraprestación son consideradas como sujetas debido a su carácter de accesoriedad respecto de las entregas con contraprestación, debiendo realizarse en el marco de las actividades económicas sujetas. Téngase presente que el autoconsumo ha sido pensado para supuestos limitados y concretos, de manera que cuando una determinada entidad realice todas sus entregas o prestaciones de servicios de una concreta actividad de forma gratuita no estaremos ante un supuesto de autoconsumo sujeto, sino que la totalidad de la actividad estará no sujeta.

Ahora bien, en el supuesto de que una determinada entidad realizase actividades onerosas gravadas por el IVA y actividades a título gratuito de carácter social, cabría la posibilidad de que estas últimas hubieran de tributar de no mediar una exención o una no sujeción específicas para esas operaciones que permitieran la aplicación del régimen de sectores diferenciados en cumplimiento de lo

dispuesto en el art. 9, número 1º, letra a) de la Ley 37/1992.

Este fue el criterio adoptado por la Audiencia Nacional (AN), entre otras, en su Sentencia de 17 de septiembre de 2003, al disponer la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados a una fundación que realizaba una actividad principal de carácter altruista consistente en la extracción de sangre y su posterior suministro a hospitales (exenta de IVA) y, paralelamente, una segunda actividad retribuida consistente en el suministro de medicamentos y de reactivos a las farmacias hospitalarias, sujeta y no exenta del Impuesto.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de una fundación dedicada a la promoción y al fomento de la cultura y de la educación que, además de realizar diversas actividades de fomento por las que no percibe ningún tipo de contraprestación, desarrolla directamente una explotación económica consistente, por ejemplo, en una editorial de libros educativos que son distribuidos a terceros mediante contraprestación, destinándose los beneficios obtenidos por la realización de dicha actividad económica a la financiación de las actividades fundacionales respecto de las cuales carecen de ingresos.

En el supuesto de que la citada fundación realizase entregas gratuitas de bienes a terceros (por ejemplo, a asociaciones no lucrativas o a bibliotecas), dichas entregas tendrían la consideración de autoconsumo y, en consecuencia, estarían sujetas. Y si parte de la producción de libros no fuese vendida sino que quedase afectada o fuese transferida a otras actividades gratuitas realizadas por la fundación (por ejemplo, la creación de un servicio de envío a domicilio de los libros a los barrios más desfavorecidos de una ciudad al objeto de promocionar la lectura, servicio prestado sin contraprestación), también se produciría un supuesto de autoconsumo, al

haberse transferido bienes de su patrimonio empresarial a su patrimonio personal.¹¹

En consecuencia, todas aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito que no se hallen exentas devengarán IVA. Sobre el "coste" de los bienes o los servicios se aplicará el tipo de gravamen correspondiente a esas entregas de bienes, ingresándose el IVA que corresponda (arts. 79.Dos y 79.Tres de la Ley 37/1992). Así por ejemplo, en el caso de que una entidad sin ánimo de lucro vendiera mobiliario para el hogar y, además, regalara otro, tanto por la venta como por las entregas gratuitas se devengaría el IVA. A esta operativa habría que añadir lo dispuesto en el art. 92.Uno.3º de la LIVA, de conformidad con el cual no resulta posible deducir el IVA devengado por operaciones gratuitas, considerándose así al sujeto como un consumidor final.

Ciertamente, a efectos del IVA quizás hubiese sido más conveniente la consideración, en todo caso, de las actividades de interés general de las entidades sin fin de lucro como actividades diferenciadas de las actividades empresariales o profesionales, en el sentido previsto por el anteriormente citado art. 9 de la Ley 37/1992. Y es que, si bien *a priori* la aplicación de la técnica del autoconsumo posibilita a la entidad la recuperación de un IVA soportado por repercusión que, en otro caso, habría de soportar definitivamente, de cara a poder valorar adecuadamente el alcance de esta teórica ventaja habría que concretar el tipo al que se repercute y el tipo al que se soporta el IVA, así como el valor añadido generado por la enti-

dad y los criterios de valoración de las bases imponibles de venta y compra.¹²

Así, por ejemplo, y tomando uno de los supuestos anteriormente planteados, relativo a la entidad sin ánimo de lucro que sirve comidas a indigentes y que, al mismo tiempo, explota un restaurante con la finalidad de financiarse parcialmente, en tanto en cuanto la actividad desarrollada a través del restaurante se encuentra sometida al tipo del 8 por ciento, la relación existente con el tipo general del IVA del 18 por ciento podría terminar originando la devolución de parte del impuesto soportado.

Analicemos a continuación la cuestión relativa al derecho a repercutir el IVA en los supuestos de autoconsumo. Sabemos ya que, dentro del ámbito de las entidades sin ánimo de lucro, constituye una situación bastante frecuente la recepción por parte de aquéllas de donaciones en especie o de prestaciones de servicios procedentes de terceros. E igualmente puede suceder que la entidad sin ánimo de lucro preste gratuitamente servicios y entregue bienes a ciertos beneficiarios, quedando estas actividades sujetas y no exentas de IVA. En todos estos casos, nos hallamos ante un IVA devengado que no resulta posible deducir. Ahora bien, ¿Puede o debe repercutirse este IVA cuando se realiza una operación gratuita que queda sujeta y no exenta de tributar?

Sostiene VARONA ALABERN¹³ que, al tratarse de una operación no gratuita, no cabe la posibilidad de repercutir el IVA. Un criterio distinto es defendido sin embargo por LÓPEZ

¹¹ Otro supuesto de carácter similar sería, por ejemplo, el de una entidad sin fin de lucro que sirva comidas a indigentes y que, paralelamente, explote un restaurante con la finalidad de financiarse parcialmente. Y en idéntica situación se encontraría la entidad sin ánimo de lucro que explota unas fincas agropecuarias, procediendo al mismo tiempo a donar parte de su producción a establecimientos de beneficencia.

¹² En este sentido se han pronunciado, entre otros, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, PricewaterhouseCoopers, Madrid, 2004, pág. 114.

¹³ VARONA ALABERN, J. E., "La onerosidad en el IVA", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 209, 1990, pág. 1.155.

IRANZO y RUIZ-AYUCAR¹⁴, para quienes no existe impedimento legal o jurídico alguno de cara a la repercusión del IVA.

A priori, la repercusión de este IVA significaría que el IVA soportado del que regala el bien o presta el servicio gratuitamente no lo ha de abonar él, sino el sujeto que finalmente constituya el destinatario final del mismo. Dado que el verdadero consumidor del bien o servicio va a ser el destinatario, la anterior posibilidad resulta, a nuestro juicio, factible. La propia DGT se encargó de precisar en contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1997 que *“Un empresario que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios gratuitas a otra entidad deberá repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad consultante destinataria de las referidas operaciones, mediante la correspondiente factura”*.

Cuestión distinta es que, más que hablar de la existencia de un “deber” de repercutir, pueda aludirse a la existencia de un “derecho” de que dispone el donante, renunciabile como tal cuando no cause perjuicio a terceros ni contrarie el orden o el interés público. Desde nuestro punto de vista esta segunda opción parece más acertada. Coincidimos además con BLÁZQUEZ LIDOY¹⁵ en que es esta perspectiva de poder repercutir el IVA o bien, en su caso, renunciar a dicho derecho, la que ha de permitir valorar los efectos que en el IVA lleva aparejados. Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que el destinatario del bien resultase ser una persona o entidad que no tuviera derecho a deducirse el IVA, la operación de la repercusión carecería de

cualquier efecto en el ámbito de los ingresos públicos. Tan sólo permitiría determinar quién es la persona que, finalmente, va a pagar y a soportar el impuesto.

De cualquier manera en los supuestos de autoconsumo el sujeto pasivo (por lo interesa a nuestro estudio, la entidad sin fines lucrativos) ha de repercutir la cuota del IVA sobre el destinatario del bien o servicio consumido. Normalmente deberá autorrepercutirse la correspondiente cuota ya que, aunque teóricamente podría repercutirla al beneficiario del bien o servicio, no será la situación normal. Significa ello que, en la práctica, la cuota de IVA que hubiera soportado en la adquisición del bien no va a ser deducible.

Tratándose de entidades sin ánimo de lucro que realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios a consumidores finales, no parece lógico que en dichas entregas o prestaciones gratuitas se repercuta IVA cuando la operación se encuentra sujeta y no exenta.

Ahora bien, en caso de donaciones de bienes la situación podría adquirir cierta importancia si, por ejemplo, los bienes en cuestión tuviesen un valor importante. Así por ejemplo, si la entidad no pudiera deducirse ese IVA la donación implicaría un gasto adicional. Y si, por el contrario, realizara operaciones sujetas y pudiera compensarse dicho IVA, el resultado de la operación resultaría neutro para la entidad.

En todo caso el hecho de recibir ese bien gratuitamente habiéndose deducido el IVA determina que los servicios o entregas de bienes sujetos que se realicen, al carecer de ánimo de lucro la entidad, adquieran un precio inferior que llevará aparejado un IVA también menor, siendo la Hacienda Pública quien, en última instancia, se vería afectada.

Por otra parte como en el autoconsumo no existe, según hemos tenido oportunidad de precisar, contraprestación, la Ley no puede

¹⁴ LÓPEZ IRANZO, F. y RUIZ-AYUCAR, J., *Guía Práctica para la Aplicación y Gestión del IVA*, Deusto, Bilbao, 1985, pág. 82.

¹⁵ BLÁZQUEZ LIDOY, A., “El Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin ánimo de lucro (I)”, en la obra colectiva *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*, Centro de Estudios Ramón Areces, S.A-Fundación Luis Vives, 2004, pág. 334.

fijar la base imponible en función de ésta (lo que constituye la regla general), debiendo determinarla en función del coste del bien o servicio entregado gratuitamente. Ello podría llegar a originar situaciones conflictivas a las entidades sin ánimo de lucro en los autoconsumos de servicios, ya que la autorrepercusión que se haga la entidad será superior al importe de las cuotas de IVA soportadas en la realización de los mismos¹⁶. Y, al no repercutir normalmente las cuotas de autoconsumo sobre sus beneficiarios, deberán asumirlas ellas como un coste más derivado del desarrollo de sus actividades, coste de carácter real, dado que las cuotas que se autorrepercute en el caso de autoconsumo de servicios serán superiores a las que pueda deducir como soportadas en la realización de los mismos.

Recapitulando, el autoconsumo supone otorgar la condición de consumidor final (salvo que se repercuta la cuota del IVA al tercero que recibe el bien o la prestación gratuita, que no será lo normal) al empresario o profesional que realice esos cambios de afectación de su patrimonio empresarial al privado, o que realice las operaciones gratuitamente. Esta posición de consumidor final conlleva la obligación de soportar la cuota de IVA de manera definitiva, sin posibilidad alguna de recuperarla de un tercero o de la Hacienda Pública.

Y es precisamente debido a ello por lo que el legislador prevé que no se devengue el IVA en dichas operaciones de autoconsumo cuando el empresario o profesional, al adquirir los bienes o servicios con posterioridad entregados o prestados gratuitamente, no pudo deducirse total o parcialmente el IVA

correspondiente que le repercutió el vendedor.¹⁷

A esta no sujeción se refiere el art. 7.7º de la LIVA en los siguientes términos: *“No estarán sujetas al IVA las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones. Tampoco estarán sujetas al Impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiere atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio”*.¹⁸

La DGT ha tenido la oportunidad de referirse a esta cuestión en diversas contestaciones

¹⁷ Para estos casos la Ley 37/1992 dispone la aplicación de un supuesto de no sujeción, no considerándose sujetas las operaciones de autoconsumo de bienes o servicios. Se trata de una medida lógica ya que, si se considerasen sujetas, estaríamos ante un supuesto de doble imposición: de una parte el empresario pagó el IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas sin poderse deducir; y, de otra, por el autoconsumo, se le obligaría a pagar otra vez el mismo IVA, esta vez devengado con motivo del cambio de afectación o de la entrega gratuita.

¹⁸ Así, por ejemplo, tratándose de una fundación que fuese propietaria de un edificio respecto del que tuviese arrendada una de las plantas del mismo a otra asociación para el desarrollo de las actividades sociales de esta última y que, esporádicamente, cediese otra de las plantas del edificio a una tercera asociación o fundación para la organización por esta última de diversas actividades, la primera de las fundaciones indicadas propietaria del inmueble tendría la consideración de sujeto pasivo del IVA, dada su condición de empresario o profesional por ser arrendador de locales. Por su parte la cesión de uso gratuita se consideraría autoconsumo de servicios y quedaría sujeta al Impuesto.

¹⁶ En efecto, téngase presente que entre el coste del servicio que presta gratuitamente ha de incluir el valor añadido que la propia entidad aporte.

a Consultas. Así, por ejemplo, en su Resolución de 6 de octubre de 1999, relativa al régimen tributario al que habían de quedar sujetas determinadas donaciones efectuadas en concepto de "prestación de servicios" por una determinada entidad en favor de una ONG acogida a la antigua Ley 30/1994, declaró el citado Centro Directivo que quedan sujetas al Impuesto las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación (a título gratuito) por empresarios o profesionales en favor de la entidad consultante: entregas de bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional del transmitente; y prestaciones de servicios en cuya realización utilicen medios afectos a la actividad empresarial o profesional. A mayor abundamiento, el empresario o profesional que realice las citadas operaciones gravadas por el Impuesto ha de repercutir íntegramente el importe del mismo sobre la entidad destinataria de las referidas operaciones mediante la correspondiente factura, debiendo determinarse la base imponible de acuerdo con lo previsto en el art. 79, apartados tres y cuatro de la Ley.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior se encargó de precisar la DGT que no están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios de que sea destinataria la ONG en el supuesto de que tales operaciones le hubiesen sido efectuadas por quienes carecen de la condición de empresarios o profesionales a efectos de dicho Impuesto o por quienes, teniendo tal condición, no efectúan dichas operaciones en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. *"Y, a este respecto –concluye la DGT– debe tenerse en cuenta que, en todo caso, las sociedades mercantiles tienen la consideración de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las mismas se entienden siempre realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional".*

Como es sabido la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se encargó de otorgar una nueva redacción al número 3º del art. 12 de la LIVA, limitando la sujeción de las operaciones a aquellos supuestos en los que las mismas se realizan para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional de las empresas que las efectúan.¹⁹

En efecto la citada Ley 36/2006, a la hora de configurar el autoconsumo de servicios, procedió a modificar la definición general contenida en el art. 12.3º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, señalando que constituye autoconsumo de servicios, asimilable a una prestación de servicios a efectos de la delimitación del hecho imponible del IVA, *"las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional"*. Fueron, en consecuencia, catalogados como autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, pero siempre que las mismas se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.²⁰

El principal antecedente normativo de esta novedad lo encontramos en la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, de la DGT, sobre el tratamiento en el IVA de la cesión efec-

¹⁹ Hemos de precisar que, a pesar de que la Ley 36/2006 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado la modificación en cuestión, como simple adaptación que constituye de la Ley 37/1992 a una Directiva incorrectamente traspuesta, ya se encontraba en vigor con anterioridad. Véase a este respecto GARCÍA NOVOA, C., *"Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude"*, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2007, págs. 16 y ss.

²⁰ En este sentido se pronunció BLÁZQUEZ LIDOY, A., *El régimen tributario de las actividades y operaciones gratuitas en el IVA. Un estudio del autoconsumo en las fundaciones*, Asociación Española de Fundaciones, Madrid, 2005, pág. 58.

tuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionadas con la venta o distribución de dichos productos o bebidas.

Dicha Resolución de la DGT aludía por aquel entonces al art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 26.1 de la Directiva 2006/112), que asimilaba a las prestaciones de servicio a título oneroso las efectuadas a título gratuito, refiriéndose concretamente a *“las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa”*. De este modo cabría considerar que sólo procede el gravamen de los autoconsumos de servicios si se efectúan para fines ajenos a la actividad empresarial, y no en otro caso.

Como ya hemos precisado el autoconsumo de servicios constituye aquella modalidad del género autoconsumo a través de la cual se grava en el IVA la salida gratuita de bienes del patrimonio empresarial al particular o el cambio de afectación del mismo de una actividad que permite deducir el IVA a otra donde tal deducción no resulta posible, quedando condicionada la sujeción al hecho de que el sujeto pasivo tenga derecho a la deducción total o parcial del Impuesto efectivamente soportado con motivo de la adquisición o de la importación de bienes objeto de tales operaciones.

De conformidad con lo establecido en su día por el art. 6 de la antigua Directiva 77/388/CEE, el autoconsumo puede integrar el hecho imponible del IVA en las distintas legislaciones nacionales de los Estados comunitarios. Y ello debido a que su previsión

como supuesto gravado responde a exigencias de neutralidad y no discriminación.²¹

Disponía concretamente el apartado 2 de este art. 6 de la antigua Sexta Directiva que *“Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso: a) El uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido; b) Las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa”*. Establecía así el legislador comunitario unos criterios que los Estados miembros habían de seguir, pudiendo no obstante apartarse de los mismos siempre y cuando ello no originase distorsiones a la libre competencia. En efecto, la Directiva admitía la posibilidad de que los Estados pudieran proceder en contra de lo dispuesto en su art. 6.2, a condición de que ello no fuese causa de distorsiones en la competencia.

La transposición de dicho precepto se produjo en el art. 12.3º de la Ley 37/1992, anteriormente citado, y de conformidad con el cual *“Tendrán la consideración de operaciones asimiladas a prestaciones de servicios todas las prestaciones distintas de las anteriores, no estando las mismas sujetas si el sujeto pasivo se limita a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el IVA realmente soportado en la recepción del mencionado servicio, o cuando las operaciones sean obligatorias para el*

²¹ Téngase presente no obstante que, tal y como declaró el TJUE en su Sentencia de 25 de mayo de 1993 (Asunto C-193/91), precisamente al tratarse de operaciones gratuitas, la necesidad de su gravamen debe ser interpretada con criterios restrictivos.

sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos”.

Tradicionalmente el primero de los supuestos asimilados a las prestaciones de servicios en el art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (art. 26.1.a de la Directiva 2006/112/CE), es decir, el relativo al uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo, así como para las de su personal o para fines ajenos a la empresa, ha sido objeto de numerosos debates en el seno de la jurisprudencia del TJUE.²²

Inicialmente señaló el TJUE en su Sentencia de 25 de mayo de 1993, anteriormente citada, que lo dispuesto por la antigua Sexta Directiva debía interpretarse en el sentido de que lo que se prohíbe es el sometimiento a gravamen del autoconsumo de un bien afectado a la empresa en cuya adquisición el sujeto pasivo pudo deducir el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en la medida en que su uso incluya prestaciones de servicios efectuadas por terceros para el mantenimiento y la utilización del bien, sin posibilidad de deducción.

Posteriormente declaró el Tribunal en su Sentencia de 16 de octubre de 1997 (Asunto C-258/95) que no puede catalogarse como uso para necesidades privadas (determinante en consecuencia de un autoconsumo de servicios) el transporte gratuito de trabajadores desde sus domicilios hasta el lugar de trabajo prestado por el empresario, especialmente cuando las dificultades existentes aconsejen que sea este último (el empresario) quien efectúe el transporte. Y, más recientemente, afirma el TJCE en su Sentencia de 8 de mayo de 2003 (Asunto C-269/00) que “Es

contrario al Derecho Comunitario una legislación nacional que catalogue el uso para necesidades privadas del sujeto pasivo de una parte de un edificio afectado en su totalidad a la empresa, como arrendamiento de bienes inmuebles exento en lugar de cómo autoconsumo de servicios”. En esta misma línea se pronuncia el Tribunal en su Sentencia de 14 de septiembre de 2006 (Asunto C-72/05), al disponer que la base imponible del uso en fines privados puede quedar fijada anualmente en una parte de los costes determinada en función del periodo de regularización fijado por el art. 20 de la Directiva.²³

Por lo que respecta al segundo supuesto de autoconsumo de servicios contenido en la letra b) del art. 6.2 de la antigua Sexta Directiva (art. 26.1.b de la Directiva 2006/112/CE), señala el legislador comunitario de manera inequívoca que constituyen autoconsumo de servicios las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa. Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la ejecución de esta previsión de la Directiva en el ordenamiento español se llevó a cabo a través de la cláusula residual contenida en el art. 12.3º de la LIVA, precepto que omitía un aspecto sistemáticamente destacado en la jurisprudencia del TJCE: que esas prestaciones gratuitas, para poder ser gravadas como autoconsumo de servicios, debían realizarse para fines ajenos a la empresa.

Tal y como declaró el Tribunal en la anteriormente citada Sentencia de 16 de octubre de 1997, debe excluirse del concepto de autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el Impuesto, aquellas prestaciones

²² Para un minucioso análisis de dicha jurisprudencia véase CHECA GONZÁLEZ, C., “Alcance de la noción de autoconsumo de servicios en los supuestos de cesión gratuita de instalaciones y servicios de comedor prestados a empleados”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6, 2006, págs. 17 y ss.

²³ Recuérdese no obstante que nuestra normativa interna (art. 79.4 de la Ley 37/1992) optó por la adopción del periodo de amortización.

de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos al desarrollo de su actividad empresarial. En palabras del Tribunal, *"Hay que reconocer que, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo. Por tanto el hecho de que el empresario sea el único que pueda proporcionar un medio de transporte conveniente o que el lugar de trabajo no sea fijo, sino variable, puede obligar al empresario a efectuar por sí mismo el transporte de sus trabajadores (...). Las peculiaridades propias de las empresas de construcción demuestran que el transporte se efectúa con fines que no son ajenos a la empresa"*. Ahora bien, debe precisarse que en esta misma Sentencia se reconoció la posibilidad de que existan prestaciones de servicios a título gratuito que se efectúen con fines ajenos a los de la empresa y, en consecuencia, queden sometidas a gravamen por el Impuesto.²⁴

Ya en su día se encargó de precisar la DGT en contestaciones a Consultas de 25 de abril de 1986 y de 13 de mayo de 1987 que tienen la consideración de autoconsumo de servicios, por ejemplo, los pases de libre acceso a los espectáculos o las invitaciones o servicios sin cargo prestadas por restaurantes, excepto cuando lo sean a clientes. Y, con posterioridad, el citado Centro Directivo se pronunció en esta misma línea en la anteriormente citada Resolución 5/2004, de 23 de diciembre, destinada a valorar el tratamiento en el IVA de la cesión efectuada por fabricantes, productores y distribuidores de bebidas o de productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones

relacionadas con la venta o distribución de dichos productos y bebidas.

En dicha Resolución recuerda la DGT que quedan fuera del ámbito del autoconsumo de servicios las prestaciones accesorias, precisando además que, de la misma manera que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto que no encuentra otras excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, debiendo producirse su gravamen únicamente en aquellos casos en los que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación. A juicio de la DGT, *"al servicio de un criterio restrictivo en el gravamen de las operaciones gratuitas responde el requisito que, si bien de forma expresa no se encuentra recogido en el artículo 12 de la Ley del Impuesto, lo cierto es que sí informa la existencia de otros preceptos y ha sido igualmente reconocido en la doctrina de esta Dirección General: la valoración de la procedencia del gravamen de estas operaciones en atención a la finalidad con la que se realizan"*.

De acuerdo con este conjunto de consideraciones cabe concluir que, a la hora de establecer el gravamen de las prestaciones de servicios, ha de valorarse la finalidad con la que se realiza la operación, así como si la misma se orienta a necesidades privadas del empresario o personal de la empresa o si, por el contrario, tiene lugar dentro del ámbito estrictamente empresarial.

El requisito de que para que una determinada prestación gratuita de servicios se asimile a un autoconsumo de servicios es necesario que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de la actividad empresarial o profe-

²⁴ Esta misma interpretación fue posteriormente reiterada por el TJUE en su Sentencia de 11 de septiembre de 2003 (Asunto C-155/01).

sional constituye una exigencia que se halla presente en la norma comunitaria, la cual somete a tributación las citadas operaciones únicamente cuando las mismas se efectúan para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa. En consecuencia, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, son llevadas a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe concluir que las mismas no están sujetas al tributo.

Como seguramente se recordará, con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 36/2006 eran autoconsumos las restantes prestaciones de servicios no citadas en los números precedentes y efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo, sin realizarse en cambio alusión alguna a que dichas prestaciones se realizaran para fines propios o ajenos a dicha actividad económica. Significaba ello que la prestación gratuita de un servicio representaba una especie de "opción" a favor del contribuyente.

De una parte el art. 7 de la Ley 37/1992 declara, siguiendo el criterio establecido por la normativa comunitaria, la no sujeción al IVA de las operaciones de autoconsumo 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. Y, de otra, la jurisprudencia del TJUE ha venido subrayando que siempre que no se haya atribuido total o parcialmente el derecho a deducir el IVA soportado no existe autoconsumo gravable.²⁵

Dada esta situación el empresario o profesional que efectuaba la prestación gratuita

²⁵ Así lo señaló el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, entre otras, en su Sentencia de 8 de marzo de 2001 (Asunto C-415/98).

de un servicio podía optar por no deducir el IVA soportado y considerar que no existía autoconsumo, o bien podía preferir deducir dicho IVA soportado, tributando por el concepto de autoconsumo de servicios en el instante en que se efectuase la correspondiente autoliquidación.

¿Resultaba compatible esta especie de "opción" con el régimen comunitario de gravamen de las operaciones gratuitas, de conformidad con el cual sólo podían someterse a tributación en el IVA aquéllas que se efectuasen para fines que quedasen fuera del ámbito propio de la actividad empresarial o profesional? Parece claro que no. Y ello a pesar de la existencia de una jurisprudencia de carácter contradictorio que no contemplaba de manera expresa la aplicación de esta regla.²⁶

Así las cosas, lo que la Ley 36/2006 llevó a cabo fue clarificar que el autoconsumo de servicios gravado es únicamente aquel que se efectúa para fines ajenos al ámbito de la empresa. En cambio el denominado autoconsumo interno de servicios, esto es, el consistente en la prestación de servicios para el propio empresario o profesional que el sujeto pasivo desarrolla en el ejercicio de su actividad no queda sometido a gravamen, a pesar de que la antigua Sexta Directiva, en su art. 6.2.b) (actual art. 26.1.b de la Directiva 2006/112/CE) asignaba como indicamos a los Estados miembros la opción de someterlos a tributación. A través de la citada reforma dispuso por tanto el legislador la sujeción al Impuesto de las prestaciones de servicios gratuitas para fines ajenos a la actividad empresarial o profesional, modificándose el art. 12.3 de la LIVA.²⁷

²⁶ Así sucedía, por ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2005, relativa a la prestación gratuita de servicios dentro de los contratos de abanderamiento de las estaciones de servicio de la empresa petrolífera Shell.

²⁷ Como ya hemos indicado, la finalidad perseguida no fue otra que adecuar la definición legal del

En definitiva, al amparo de esta reforma se persiguió adecuar la normativa nacional con la comunitaria, incorporándose de manera expresa al ordenamiento esta aproximación al hecho imponible. Cabe no obstante criticar la indeterminación que se deriva de la expresión "fines ajenos a su empresa", criterio que es el que, a la postre, termina por condicionar la sujeción o no de las operaciones. Todo ello sin perjuicio de la admisión que tiene lugar de operaciones realizadas a título gratuito, circunstancia que choca frontalmente con la existencia de ánimo de lucro que suele caracterizar el desarrollo de las actividades mercantiles. De cualquier manera constituye un hecho cierto que tanto nuestra normativa interna reguladora del IVA como la normativa comunitaria admiten la existencia de estas operaciones de carácter gratuito, configurándolas como aquéllas en relación con las cuales no existe una contraprestación específica susceptible de ser imputada.

III. LA SUJECCIÓN A IVA DE ENTIDADES QUE REALIZAN ACTIVIDADES CON PRECIO Y GRATUITAMENTE: LA REALIZACIÓN ESPORÁDICA DE OPERACIONES CON CONTRAPRESTACIÓN.

Tal y como hemos precisado con anterioridad, declara el art. 5.uno.a) de la LIVA que "no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente (relativa a las sociedades mercantiles)".²⁸

autoconsumo a la normativa comunitaria y, concretamente, a lo dispuesto en la antigua Sexta Directiva 77/388/CEE.

²⁸ Recuérdese a este respecto que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, añadió un nuevo apartado cuatro al art. 5 de la LIVA con la siguiente redacción: "Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artícu-

Ahora bien, ¿En qué situación se encuentran las entidades sin ánimo de lucro cuando, junto con las actividades gratuitas, desarrollan también operaciones por las que, con carácter ocasional, cobran un precio? ¿Y qué sucede en aquellos casos en los que las citadas entidades ejercen otras actividades empresariales por las que se cobra un precio, ya sean coincidentes con el fin fundacional o ajenas a éste pero constituyendo el medio de conseguir los ingresos necesarios para financiar los fines fundacionales?

Refiriéndonos en primer lugar a la posibilidad de que se realicen operaciones ocasionalmente onerosas, debe procederse a valorar si dichas actividades van a suponer o no que al ente no lucrativo se le deba considerar como sujeto pasivo del Impuesto.

A este respecto conviene tener presente que, a pesar de que no se cobre un precio en el desarrollo de las actividades empresariales que la entidad realice, ello no obsta para que puedan concurrir el resto de los elementos exigidos por la normativa al efecto de poder ser considerado como empresario, realizando de manera habitual una actividad

los 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española."

Dicho precepto encuentra su fundamento en el art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, modificado por el art. 2.1) de la Directiva 2008/8/CE. A este respecto conviene recordar que la legislación nacional distingue entre empresarios o profesionales y sujetos pasivos, mientras que la Directiva habla de sujetos pasivos y deudores del Impuesto, respectivamente, por lo que con motivo de la incorporación de dicho precepto comunitario se estimó conveniente modificar el art. 5 en lugar del artículo 84 de la Ley.

económica. De este modo, el hecho de realizar una operación, aunque sea ocasional, podría determinar la consideración de la entidad como sujeto pasivo del IVA a todos los efectos.

A *priori* del tenor literal del citado art. 5.uno.a) párrafo segundo de la Ley 37/1992 parece desprenderse que, a excepción de lo que sucede con las sociedades mercantiles que, salvo prueba en contrario, adquieren la consideración de empresarios o profesionales²⁹, en el caso de personas físicas o entidades sin fines lucrativos no tendrán esa consideración si sólo realizan operaciones sin contraprestación.

Por otra parte, señalaba el art. 4.1 de la antigua Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA (actual art. 9.1.párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE) que *“Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualesquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el número 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de la actividad”*. Y, en el número segundo del citado precepto (actual art. 9.1.párrafo segundo de la Directiva 2006/112/CE) se precisaba que *“Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica cualquier operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*.

Nótese que son varias las características que cabe extraer del concepto de actividad económica que empleaba la antigua Sexta

Directiva. En primer lugar, ha de tratarse de una actividad independiente, quedando en consecuencia excluidas de gravamen las prestaciones de servicios realizadas en el marco de una relación de dependencia laboral o de cualquier otra relación jurídica susceptible de originar vínculos de subordinación. En segundo término, no son tomados en consideración los fines con arreglo a los cuales se desarrolla la actividad económica de manera tal que, incluso en aquellos casos en los que lo que se persigue es la obtención de fondos necesarios para la financiación de actividades de interés general, estaremos en presencia de actividades económicas, a pesar de que no exista ánimo de lucro en la persona que desarrolla la actividad. Ha de tratarse además de una actividad, no siendo suficiente con la existencia de una operación aislada. Ahora bien, se asimila al concepto de “actividad” aquella explotación de un bien llevada a cabo de forma duradera en el tiempo, no exigiéndose de manera expresa el requisito de habitualidad, a pesar de que el mismo se halla implícito bajo el concepto de actividad. Finalmente, es independiente de los resultados susceptibles de generarse, los cuales podrían ser incluso negativos.

Parece claro por tanto que el concepto de actividad económica susceptible de deducirse de la antigua Sexta Directiva supone la necesidad de realizar varios actos onerosos y no solamente uno de cara a producirse la sujeción al IVA. No obstante, precisaba el apartado tercero de este art. 4 de la Sexta Directiva (actual art. 12.1.letra a) de la Directiva 2006/112/CE) que *“Los Estados miembros estarán facultados para considerar también sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2º y, en especial, alguna de las operaciones siguientes”*, refiriéndose el legislador comunitario a las entregas de edificaciones y terrenos edificables. Tal y como ha señalado la generalidad de la doctrina, es a este apartado 3º al que se acogió nuestro legislador

²⁹ Como ya hemos indicado, así quedó establecido tras la modificación operada en el art. 5.uno de la LIVA por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

cuando, a través de una interpretación *a sensu contrario*, califica en el art. 5.uno.a) de la LIVA como empresario o profesional a cualquier persona por el simple hecho de realizar una operación gravada.³⁰

En nuestra opinión el término “exclusivamente”, que emplea el art. 5.Uno.a) de la LIVA, debe ser puesto en relación con la importancia relativa de la operación que se realice. Así las cosas, cuando el importe de la misma resulte “insignificante” o bien la ocasionalidad sea manifiesta, no habría de considerarse sujeto pasivo a la entidad sin ánimo de lucro.

A mayor abundamiento cabe señalar que el término “insignificante” era el empleado por la antigua Sexta Directiva en materia de IVA a los efectos de precisar la no sujeción de ciertas actividades realizadas por los Entes Públicos que, si bien resultan sujetas, debido a su poca importancia no se las considera sujetos pasivos del Impuesto (art. 4.5 LIVA). Incluso, en relación con el término “ocasionalidad”, señala el art. 5.uno.c) de la LIVA que *“Serán sujetos pasivos quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*.

Tal y como ha puesto de manifiesto ZURDO RUIZ-AYUCAR³¹, *“el carácter de la ocasionalidad ha de ser referido más al ámbito de lo empresarial y profesional que al de la operación en sí misma”*. En consecuencia una operación ocasional de un empresario se encuentra naturalmente sujeta al impuesto.

³⁰ En efecto, se trata de un precepto que no infrin-gía lo dispuesto en la antigua Sexta Directiva, a pesar de que una aplicación literal del mismo pudiese conducir a unos resultados carentes de sentido.

³¹ ZURDO RUIZ-AYUCAR, I., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al Real Decreto 1624/1992)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1993, pág. 55.

Cuestión distinta es la de si ello debe producirse igualmente cuando el acto ocasional es realizado fuera del ámbito natural de la explotación o por quien no tiene la consideración de sujeto pasivo.

Téngase presente que, en caso contrario, los efectos podrían llegar a ser desproporcionados, en tanto en cuanto la actividad gratuita pasaría a considerarse como una actividad sujeta que habría de tributar por el concepto de autoconsumo, quedando determinada la base imponible por el precio de coste mientras no se acogiese a alguna de las exenciones previstas en el art. 20.Uno de la LIVA.

¿Y qué sucedería en aquellos casos en los que la concreta actividad fundacional no estuviera recogida en el ámbito de aplicación de las exenciones? Pensemos por ejemplo en el caso de una actividad de carácter social consistente en la entrega de bienes y que no se halla, en principio, exenta. En este supuesto adquirir la condición de sujeto pasivo supondría la obligación de tributar por el IVA en concepto de autoconsumo sobre una base que vendría determinada por el coste de la actividad (integrado por todos los gastos de la misma). ¿No quedaría entonces el sujeto colocado en una situación más perjudicial, a pesar de realizar una actividad gratuita de carácter social, que la que se produciría si no detentara la condición de sujeto pasivo del Impuesto? Parece claro que así es, ya que el IVA que habría de soportar sería mucho mayor.

Una situación distinta se produciría en aquellos supuestos en los que la entidad realizara ciertas actividades gratuitamente y otras por las que cobrara un precio. Porque, en este caso, lo que habría que analizar es si la entidad puede ser sujeto pasivo por una de las actividades, aquélla por la que se cobra precio, no quedando sujeto por la otra, la gratuita. En caso contrario, si fuese considerado como sujeto pasivo a todos los efectos y

no pudiera acogerse a alguna de las exenciones reguladas en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992, terminaría devengándose el IVA en todas las operaciones gratuitas por el concepto de autoconsumo, situación ciertamente perjudicial para la entidad sin ánimo de lucro. Porque, si bien podría deducirse el IVA soportado por las compras y adquisiciones de servicios, no podría en cambio deducirse el IVA derivado del autoconsumo (integrado por el precio de coste), que con total seguridad resultará mayor que el IVA soportado, dado que en la base habrá que tomar en consideración el valor añadido aportado por la entidad.³²

Por otra parte, puede llegar a suceder que una entidad sin ánimo de lucro que realice una actividad sujeta por la que cobre un precio se halle exenta debido a la aplicación de un determinado precepto del art. 20.Uno de la LIVA. Y, en este caso, cabría la posibilidad de que la entidad en cuestión realizase una determinada operación ocasional fuera de su ámbito de exención.

Pues bien, dada esta situación, y partiendo de la base de que no se habrá deducido el IVA soportado, el hecho de gravar dichas operaciones podría dar lugar al surgimiento de un doble gravamen en caso de que las citadas actuaciones devengasen IVA. En efecto, la sujeción al Impuesto del bien afectado a una empresa que no hubiese originado el derecho a deducir en la cuota del mismo daría lugar a una doble imposición con-

traría al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

En este sentido, si las citadas operaciones no amparadas por la exención son realizadas a título gratuito, quedarán no sujetas a IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 7.7 de la Ley 37/1992, de conformidad con el cual dichas operaciones a título gratuito estarán no sujetas *“siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado”* con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones o, en su caso, con motivo de la recepción de los servicios.³³

Será necesario no obstante que se trate de un supuesto de autoconsumo de bienes, o bien que se produzcan prestaciones de servicios gratuitas respecto de las cuales la entidad se limite a prestar el mismo servicio que el recibido.

En suma, estimamos que habrá que ponderar el rigor del art. 5.uno.a) de la LIVA con el criterio de proporcionalidad, de manera que no se obligue a una fundación a tener que tributar por la totalidad de las prestaciones de servicios gratuitas que pudiera realizar por el simple hecho de que, puntualmente y con carácter ocasional, realice una entrega de un bien o una prestación de servicios con contraprestación.

Habrà que estar por tanto a la naturaleza y a la relevancia del bien transmitido, así como a la práctica de una ponderación cualitati-

³² Piénsese, por ejemplo, en el caso de una entidad que desarrolla una determinada actividad social gratuita no exenta y que tiene, como una de sus fuentes de financiación, un contrato de patrocinio publicitario con una empresa (sujeto como es sabido a IVA), por el que la entidad se compromete a difundir productos de la citada empresa a cambio de la ayuda económica. En dicho caso, si la entidad en cuestión fuese considerada como sujeto pasivo del Impuesto por todas las actividades, las actuaciones gratuitas tributarían por autoconsumo.

³³ Así sucedería, por ejemplo, tratándose de una entidad de carácter humanitario que alquilase bienes inmuebles a una empresa por los que soportaren un IVA que no resultase posible deducir; en el supuesto de que dichos bienes fuesen posteriormente cedidos a título gratuito a sus beneficiarios, la entidad no estaría incurriendo en un autoconsumo gravable.

va, no existiendo ningún porcentaje válido a este respecto susceptible de ser aplicable de la operación realizada en relación con el resto de las actividades gratuitas llevadas a cabo por la fundación al objeto de considerar si realmente la realización de dicha operación onerosa origina los efectos del art. 5.uno.a) de la Ley 37/1992.³⁴

³⁴ Téngase presente, además, que dicho principio de proporcionalidad resultó acogido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo en su art. 7.12º, de cara a excluir de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades a los resultados de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Ha de precisarse no obstante que el límite cuantitativo aplicable en dicha Ley se refiere únicamente a la exención en el IS, no siendo trasladable a la no sujeción del IVA, de manera que únicamente podría adoptarse como criterio interpretativo.

