



CEU
Biblioteca

Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de docencia e investigación de acuerdo con el art. 37 de la Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 de Julio del 2006.

Trabajo realizado por: CEU Biblioteca

Todos los derechos de propiedad industrial e intelectual de los contenidos pertenecen al CEU o en su caso, a terceras personas.



El usuario puede visualizar, imprimir, copiarlos y almacenarlos en el disco duro de su ordenador o en cualquier otro soporte físico, siempre y cuando sea, única y exclusivamente para uso personal y privado, quedando, por tanto, terminantemente prohibida su utilización con fines comerciales, su distribución, así como su modificación o alteración.



EL SUJETO PASIVO Y LOS RESPONSABLES EN EL IVA

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Profesor Titular de la Universidad CEU San Pablo

SUMARIO: 1. PLANTEAMIENTO: SUPUESTOS DE SUJECIÓN PASIVA. ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA. 2. SUJETOS PASIVOS EN LAS OPERACIONES INTERIORES. 1.1. *Regla general: empresario o profesional que realice las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.* 2.2. *Regla especial primera: empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto.* 2.3. *Regla especial segunda: personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.* 2.4. *Regla especial tercera: destinatarios de entregas de gas y electricidad.* 3. SUJETOS PASIVOS EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. 4. SUJETOS PASIVOS EN LAS IMPORTACIONES. 5. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA. 5.1. *Responsables solidarios.* 5.2. *Responsables subsidiarios.* 6. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. PLANTEAMIENTO: SUPUESTOS DE SUJECIÓN PASIVA. ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

El título VI de la Ley del IVA (en adelante LIVA) regula el sujeto pasivo del impuesto en los tres primeros capítulos, relativos, respectivamente, a las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones. El capítulo IV trata los responsables y el V la repercusión del impuesto, que no forman parte del sujeto pasivo. Sin embargo, en el primer caso se trata de una figura que se coloca junto a él frente a la Hacienda Pública, como garantía personal de pago, y la repercusión constituye una obligación esencial del sujeto pasivo. En este capítulo se abordará el análisis del sujeto pasivo y de los responsables del impuesto, siendo tratada en otra parte del libro la cuestión de la repercusión y rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

En cuanto al sujeto pasivo, podemos distinguir tres supuestos relacionados con los diversos hechos impositivos de este impuesto: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias e importaciones.

En las primeras, como regla general será sujeto pasivo la persona física o jurídica que tenga la condición de empresario o profesional y realice las operaciones sujetas, sin perjuicio de la inversión del sujeto pasivo que alcanza rango general en la prestación de servicios por no establecidos. También son sujeto pasivo los entes sin personalidad jurídica.

dica del art. 35.4 LGT –herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición– cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.

En las adquisiciones intracomunitarias será sujeto pasivo el adquirente, empresario o profesional o persona jurídica que no actúe como tal, que adquiera un bien mueble corporal transportado desde otro Estado miembro. El régimen transitorio, que debería haber finalizado el 31 de diciembre de 2006, se caracteriza por el gravamen en destino y la exención en el Estado de origen. Ello plantea problemas para las Administraciones tributarias, incapaces de detectar y reprimir el fraude organizado en estas operaciones. Y también para los empresarios: el transmitente puede tener dificultades para acreditar la exención, al tener que identificar al destinatario y la expedición del bien a otro Estado miembro, y el adquirente puede ver dificultado el derecho a la deducción por el cumplimiento de obligaciones formales. Este problema también se plantea en las prestaciones de servicios internacionales cuando el destinatario es un empresario o profesional, en cuyo caso el servicio se entiende prestado en destino y se produce la inversión del sujeto pasivo(1).

En las importaciones serán sujetos pasivos quienes realicen las importaciones.

2. SUJETOS PASIVOS EN LAS OPERACIONES INTERIORES

1.1. REGLA GENERAL: EMPRESARIO O PROFESIONAL QUE REALICE LAS ENTREGAS DE BIENES O PRESTACIONES DE SERVICIOS SUJETAS AL IMPUESTO

El art. 84 regula los sujetos pasivos de las operaciones interiores. Se establece una regla general, en el apartado uno.1, de aplicación a los empresarios y profesionales que realicen operaciones sujetas al impuesto, y diversos supuestos de inversión del sujeto pasivo donde es el adquirente del bien o servicio, empresario o profesional, quien adquiere tal condición. Recientemente se ha incorporado un nuevo caso de inversión para las entregas de bienes inmuebles de concursados.

Es preciso, por tanto, como regla general, que concurren ambos requisitos, subjetivo y objetivo –empresario o profesional y actividad económica sujeta–. Así, en primer lugar, son sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto. El art. 5 delimita el concepto de empresario y profesional

(1) Véase INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, «Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM (2010) 695 final], Doc. núm. 24/2011, pgs. 5 y 6.

y los arts. 8 y 11 los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos.

No obstante, la configuración como sujeto pasivo no exige el inicio de la actividad económica, en cuanto que el TJUE ha señalado que para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo del IVA a un empresario o profesional no es necesario esperar al inicio efectivo de su actividad, ya que basta con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de comenzar con carácter independiente el ejercicio de una actividad económica. En las SSTJCE de 14 de febrero de 1985, As. 268/1983, Rompelman, 11 de julio de 1991, As. C-97/1990, Lennartz, y 29 de febrero de 1996 (TJCE 1996, 33), As. C-110/1994, INZO, se analizan los conceptos de «actividad económica» y «sujeto pasivo». En la primera de ellas se declaró que constituyen actividad económica los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades y con vistas a la creación de una empresa. En la segunda, se señaló que un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido del art. 4 de la Sexta Directiva lo hace como tal empresario o profesional, aunque los bienes no se utilicen inmediatamente para estas actividades económicas. En idéntico sentido se pronunció la STJCE de 21 de marzo de 2000 (TJCE 2000, 47), *Gabalfrisa y otros*, Asuntos acumulados C-110/1998 a C-147/1998.

La Administración puede exigir, antes de aceptar el registro en el censo correspondiente como sujeto pasivo, que el interesado acredite por medios objetivos la intención de utilizar las adquisiciones en la futura actividad empresarial o profesional. A partir de ese momento adquiere dicho «status», si bien con carácter provisional, puesto que sólo se torna definitivo si la intención de inicio de las actividades económicas se ha puesto de relieve de buena fe por el interesado. Es más, si la Administración tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo a una sociedad por su intención de iniciar una actividad económica y finalmente no se lleva a cabo por razones de rentabilidad o fuerza mayor, no se puede retirar esa condición con carácter retroactivo, según STJUE de 29 de febrero de 1996 (TJCE 1996, 33), As. C-110/94.

La deducción del IVA soportado antes del inicio efectivo de la actividad es consecuencia de la neutralidad como elemento básico del impuesto, que exige que el impuesto no sea un coste para el empresario o profesional –pues éste debe asumirlo el consumidor final, al ser su capacidad económica la que se quiere gravar–, y que el derecho a la deducción no se limite, salvo en los casos establecidos en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en aplicación del principio de proporcionalidad.

Empresario o profesional puede serlo un ente sin personalidad del art. 35.4 LGT cuando realice las operaciones sujetas al impuesto. Según

Consulta de la DGT 475/2004, de 21 de marzo (JUR 2005, 98670), una comunidad de bienes que realiza una actividad empresarial o profesional adquiere la condición de empresario y, en consecuencia, es sujeto pasivo del Impuesto por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice, independientemente de que sus miembros, comuneros o partícipes, individualmente considerados, tuvieran en su caso dicha condición. De igual modo, tratándose de bienes inmuebles arrendados, adquiridos para la sociedad de gananciales, la condición de sujeto pasivo recae en la comunidad integrada por ambos cónyuges, conforme a la Resolución del TEAC de 25 de abril de 2001 (JT 2001, 875). También las sociedades civiles pueden ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido –a diferencia del Impuesto sobre Sociedades (salvo las Sociedades Agrarias de Transformación, que también lo son en este impuesto)–, siempre que tengan la condición de empresario o profesional y actúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, aun cuando puedan carecer de personalidad jurídica, según Consulta de la DGT 1103/2011, de 29 de abril (JUR 2011, 204408).

Surge aquí la cuestión de la deducibilidad del IVA por los partícipes. En principio, si estas entidades no son sujetos pasivos del IVA, los empresarios o profesionales que pertenezcan a tales comunidades no pueden deducir las cuotas del IVA que hubiesen sido soportadas. Sin embargo, la STJCE de 21 de abril de 2005 (TJCE 2005, 109), HE, As. C-25/03, en relación con el supuesto de una sociedad matrimonial que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquirió un bien de inversión (inmueble) para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, declaró la admisibilidad de la deducción de cuotas soportadas, ante la no existencia de fraude o abuso, en aplicación del principio de proporcionalidad(2).

Se consideran empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, ordenando por cuenta propia los medios de producción materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la distribución o producción de bienes o servicios. La ordenación por cuenta propia implica la independencia en el ejercicio de la actividad, y en tal sentido el art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE (art. 4 de la Sexta Directiva), prescribe el «carácter independiente» de la realización de la actividad, a lo que se suma la finalidad descrita y la asunción del riesgo económico.

(2) Según el párrafo 81, en este caso no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a

nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe de IVA.

Ese carácter independiente de la actividad económica desarrollada por los sujetos pasivos excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica de subordinación, especialmente en lo concerniente a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. Así, no se considera profesional a las personas físicas que prestan servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas, incluidas las laborales de carácter especial. Por tal motivo estos servicios se declaran no sujetos (art. 7.5º). Sin embargo, la Agencia Tributaria de Málaga a través de sus inspectores ha incoado diversos expedientes calificando como actividad profesional la desplegada por los socios en relación a las sociedades con las que mantienen un contrato laboral(3). Consideramos que las notas de dependencia y ajenidad no permiten la aplicación del IVA por la mera concurrencia de la condición de socio. La STJUE de 18 de octubre de 2007 (TJCE 2007, 279), As. C-355/2006, señaló que un empresario individual que constituye una sociedad de responsabilidad limitada y concierta con ella un contrato laboral, prestando determinados servicios a cambio de una retribución, no está sujeto al IVA por dichos servicios.

En torno a la independencia en el ejercicio de la actividad, la STJCE de 23 de marzo de 2006 (TJCE 2006, 86), *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate/FCE Bank plc*, As. C-210/04, advirtió que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios. Se trataba de una sociedad radicada en Reino Unido que prestó servicios de consultoría y otro tipo a una sucursal en Italia, ésta última se autofacturó y dedujo el IVA autorepercutido. El concepto de sujeto pasivo del art. 4 de la Sexta Directiva y la configuración de su «carácter independiente» ya fue tratada en la STJCE de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou y otros*, C-78/02 a C-80/02, Rec. P. I-13295, apartado 35. De esta jurisprudencia se deduce que una matriz y todas sus sucursales establecidas dentro del territorio de aplicación del IVA –dentro o fuera de España–, constituyen un único empresario. Por tanto, las operaciones realizadas entre la matriz y sus sucursales no están sujetas al impuesto, por considerarse operaciones «internas» efectuadas por un

(3) Se citan por la Administración las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (RJ 2008, 299) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, y la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 (JUR 2008, 327033). Sin embargo, tanto las resoluciones judiciales como la contestación a con-

sultas citadas se refieren, exclusivamente, a sociedades que prestan servicios profesionales, y no se puede generalizar a otras sociedades con un objeto social diferente, ni admitir en todos los supuestos la ausencia de relación laboral –con los requisitos de ajenidad y dependencia– sin hacer un estudio particularizado de cada caso.

Consulta de la DGT 475/2004, de 21 de marzo (JUR 2005, 98670), una comunidad de bienes que realiza una actividad empresarial o profesional adquiere la condición de empresario y, en consecuencia, es sujeto pasivo del Impuesto por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice, independientemente de que sus miembros, comuneros o partícipes, individualmente considerados, tuvieran en su caso dicha condición. De igual modo, tratándose de bienes inmuebles arrendados, adquiridos para la sociedad de gananciales, la condición de sujeto pasivo recae en la comunidad integrada por ambos cónyuges, conforme a la Resolución del TEAC de 25 de abril de 2001 (JT 2001, 875). También las sociedades civiles pueden ser sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido –a diferencia del Impuesto sobre Sociedades (salvo las Sociedades Agrarias de Transformación, que también lo son en este impuesto)–, siempre que tengan la condición de empresario o profesional y actúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, aun cuando puedan carecer de personalidad jurídica, según Consulta de la DGT 1103/2011, de 29 de abril (JUR 2011, 204408).

Surge aquí la cuestión de la deducibilidad del IVA por los partícipes. En principio, si estas entidades no son sujetos pasivos del IVA, los empresarios o profesionales que pertenezcan a tales comunidades no pueden, deducir las cuotas del IVA que hubiesen sido soportadas. Sin embargo, la STJCE de 21 de abril de 2005 (TJCE 2005, 109), HE, As. C-25/03, en relación con el supuesto de una sociedad matrimonial que como tal no realizaba actividades empresariales o profesionales y que adquirió un bien de inversión (inmueble) para afectarlo a la actividad ejercida por uno de los cónyuges, declaró la admisibilidad de la deducción de cuotas soportadas, ante la no existencia de fraude o abuso, en aplicación del principio de proporcionalidad(2).

Se consideran empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, ordenando por cuenta propia los medios de producción materiales y/o humanos, con la finalidad de intervenir en la distribución o producción de bienes o servicios. La ordenación por cuenta propia implica la independencia en el ejercicio de la actividad, y en tal sentido el art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE (art. 4 de la Sexta Directiva), prescribe el «carácter independiente» de la realización de la actividad, a lo que se suma la finalidad descrita y la asunción del riesgo económico.

(2) Según el párrafo 81, en este caso no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a

nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción del mismo importe de IVA.

Ese carácter independiente de la actividad económica desarrollada por los sujetos pasivos excluye del gravamen a las personas vinculadas a su empresario por cualquier relación jurídica de subordinación, especialmente en lo concerniente a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario. Así, no se considera profesional a las personas físicas que prestan servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas, incluidas las laborales de carácter especial. Por tal motivo estos servicios se declaran no sujetos (art. 7.5º). Sin embargo, la Agencia Tributaria de Málaga a través de sus inspectores ha incoado diversos expedientes calificando como actividad profesional la desplegada por los socios en relación a las sociedades con las que mantienen un contrato laboral(3). Consideramos que las notas de dependencia y ajenidad no permiten la aplicación del IVA por la mera concurrencia de la condición de socio. La STJUE de 18 de octubre de 2007 (TJCE 2007, 279), As. C-355/2006, señaló que un empresario individual que constituye una sociedad de responsabilidad limitada y concierta con ella un contrato laboral, prestando determinados servicios a cambio de una retribución, no está sujeto al IVA por dichos servicios.

En torno a la independencia en el ejercicio de la actividad, la STJCE de 23 de marzo de 2006 (TJCE 2006, 86), *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate/FCE Bank plc*, As. C-210/04, advirtió que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios. Se trataba de una sociedad radicada en Reino Unido que prestó servicios de consultoría y otro tipo a una sucursal en Italia, ésta última se autofacturó y dedujo el IVA autorepercutido. El concepto de sujeto pasivo del art. 4 de la Sexta Directiva y la configuración de su «carácter independiente» ya fue tratada en la STJCE de 6 de noviembre de 2003, *Karageorgou* y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. P. I-13295, apartado 35. De esta jurisprudencia se deduce que una matriz y todas sus sucursales establecidas dentro del territorio de aplicación del IVA—dentro o fuera de España—, constituyen un único empresario. Por tanto, las operaciones realizadas entre la matriz y sus sucursales no están sujetas al impuesto, por considerarse operaciones «internas» efectuadas por un

(3) Se citan por la Administración las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007 (RJ 2008, 299) y del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de febrero de 2004, y la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 2008 (JUR 2008, 327033). Sin embargo, tanto las resoluciones judiciales como la contestación a con-

sultas citadas se refieren, exclusivamente, a sociedades que prestan servicios profesionales, y no se puede generalizar a otras sociedades con un objeto social diferente, ni admitir en todos los supuestos la ausencia de relación laboral—con los requisitos de ajenidad y dependencia— sin hacer un estudio particularizado de cada caso.

mismo empresario(4). Pese a lo cual el concepto de establecimiento permanente es relevante en el IVA comunitario como punto de conexión del impuesto a efectos de determinar el lugar de realización del hecho imponible(5).

Hay una presunción de ejercicio de actividades empresariales o profesionales en los supuestos del art. 3 del Código de comercio (anuncio de ejercicio mediante rótulos, carteles, publicidad en prensa (...); o cuando se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (que habrá que interpretar, dada la amplitud de los supuestos de exención en dicho tributo, cuándo resulte exigible la declaración censal(6)).

En particular, se considera empresario a las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (hasta el uno de enero de 2009 se establecía una presunción *iuris et de iure*, pero la jurisprudencia del TJUE exigía la existencia de actividad económica, y la Ley 4/2008 lo modificó). También se considera empresario o profesional, aunque su actividad económica no tenga continuidad: a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal para obtener ingresos continuados en el tiempo; a los urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones, aunque sea ocasionalmente, siempre que las destinen a la venta; y a quienes realicen a título ocasional entregas de medios de transporte nuevos exentas. En este último caso, para evitar la distorsión de la competencia que supondría adquirir vehículos en países con tipos de IVA más bajos, se considera empresario al transmitente en la entrega intracomunitaria –declarada exenta–, aplicándose el principio de tributación en destino –adquisición intracomunitaria gravada–, con independencia de que el comprador y/o el vendedor sean particulares, conforme al art. 5.1e LIVA en relación con los arts. 25.2 LIVA (entrega intracomunitaria exenta) y 13.2ª LIVA (adquisición intracomunitaria gravada)(7). Ello de acuerdo con el art. 9.2 de la Directiva 2006/112/CE, en relación con los arts. 2.1.b) y 3.1.b).

Sujetos pasivos por obtención de ingresos continuados en el tiempo son los arrendadores de bienes, incluso de uno solo, sin necesidad de la existencia de una estructura empresarial –a diferencia de lo previsto en el art. 27.2 LIRPF–, si bien el arrendamiento de viviendas está exento. También es sujeto pasivo una SICAV cuyo objeto exclusivo es la inversión

(4) ORTIZ CALLE, E., STJCE 23 marzo 2006 (TJCE 2006, 86), *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate/FCE Bank plc*, As. C-210/04: «Sexta Directiva IVA –artículos 2 y 9– Establecimiento permanente –Sociedad no residente– Relación jurídica –Acuerdo de reparto de costes– Concepto de sujeto pasivo –Prestaciones de servicio a título oneroso–, *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011, pg. 263.

(5) En esta orientación ORTIZ CALLE cri-

tica una mayor claridad en la Sentencia de 23 de marzo de 2006 (TJCE 2006, 86) a la hora de diferenciar la definición de sujeto pasivo y la consideración del EP como punto de conexión. Ob. últ. cit., pg. 264.

(6) CUBERO TRULLO, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en PÉREZ ROYO, F. (Dir.), *Curso de Derecho tributario, parte especial*, Tecnos, Madrid, 2011, pg. 668.

(7) Ob. últ. cit., pg. 845.

colectiva en valores mobiliarios de los fondos recibidos del público a cambio de una retribución es sujeto pasivo del IVA, al obtener ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden de la mera adquisición y tenencia de valores, como señaló la STJCE de 21 de octubre de 2004 (TJCE (Sala Primera), sentencia de 21 octubre 2004 (TJCE 2004, 309), Banque Bruxelles Lambert SA/Estado belga, As. C-8/03(8)). No constituye, en cambio, actividad económica la mera tenencia de acciones por una sociedad holding, ni ésta adquiere la condición de sujeto pasivo (STJCE de 14 de diciembre de 2000, C-142/99).

Como impuesto general sobre el consumo, se someten a imposición las operaciones ocasionales, como la adjudicación en subasta o expropiación forzosa de bienes empresariales, o la transmisión del patrimonio empresarial, salvo que se declare no sujeta con los requisitos legales. La STS de 3 de julio de 2007 (RJ 2007, 4956) establece que la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo, voluntario o forzoso, en que se efectúa la transmisión, siendo sujeto pasivo el titular del derecho real que se cede, con independencia del órgano que formalice la transmisión. Igualmente, se someten a gravamen las operaciones gratuitas, que comprenden los supuestos de autoconsumo interno y externo.

No se considera empresario o profesional a quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, pues en este caso no hay contraprestación ni, en consecuencia, base imponible (STJCE de 1 de abril de 1982, As. C-89/81). Ello aunque se reciban pagos voluntarios no pactados, como estableció la STJCE de 3 de marzo de 1994 (TJCE 1994, 33), Tolsma, C-16/93 (para los músicos ambulantes).

En consecuencia, no adquirirá la condición de sujeto pasivo si no es empresario o profesional con arreglo a la LIVA, o bien la actividad económica no está sujeta. Se considera actividad económica la realizada por notarios y registradores (SSTJCE 26 de marzo de 1987 [TJCE 1987, 64], As. C-235/85, y 11 de diciembre de 2009, As. C-154/2008, respectivamente).

El requisito subjetivo y objetivo no se produce en los entes públicos, según el art. 7.8 LIVA, cuando las entregas de bienes y las prestaciones

(8) Véase el comentario a esta Sentencia de MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «STJCE de 21 de octubre de 2004, Banque Bruxelles Lambert SA/Estado belga, As. C-8/03: IVA: sujeto pasivo; lugar de realización de prestaciones de servicios financieros; SICAV», *Crónica Tributaria*, núm. 124, 2007, pg. 184 y ss. Plantea el problema de que unos países reconozcan la condición de sujetos pasivos a las SICAV y otros no, al eludirse el IVA

por las prestaciones de servicios prestados a dichas entidades desde países terceros, resuelto por el TJCE obligando a países aparentemente ajenos al conflicto (Países Bajos y Luxemburgo) a modificar su Ley del IVA y exigir a dichas sociedades de inversión el IVA devengado por servicios realizados por terceros localizados en otros Estados miembros (pg. 185).

de servicios se realizan directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria(9), salvo que «los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles»(10). No obstante, el art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE establece como fundamento de la no sujeción el carácter de autoridad y subsiguiente régimen jurídico público con que actúa el organismo público, excluyendo de la consideración de sujetos pasivos a los Entes públicos aunque «perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones», frente a la Ley 37/1992 que declara la no sujeción cuando la actividad se preste mediante contraprestación tributaria. Dado el efecto directo de las Directivas, y como se desprende de la interpretación que del art. 4.5 de la Directiva 77/388/CEE –antecedente del citado art. 13.1– ha hecho el TJCE(11), lo fundamental es el carácter público con que intervenga la Administración, no la naturaleza de la contraprestación o su gratuidad. Cabe concluir que si un Ente público presta directamente un servicio público de su competencia, tanto si se perciben precios de los usuarios como transferencias del ente local, no

(9) En todo caso, están sujetas las siguientes actividades desarrolladas por los entes públicos:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c) Transportes de personas y bienes.
- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9 siguiente.
- e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h) Almacenaje y depósito.
- i) Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k) Las de agencias de viajes.
- l) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
- ll) Las de matadero.

(10) Según la consulta DGT 1882-04, de 8 de octubre (JUR 2005, 4626), hay que atender a los pactos entre el Ayuntamiento y el prestador material del servicio:

- a) Si el Ayuntamiento encomienda al contratista la prestación del servicio, para que lo haga en nombre propio y por su cuenta y riesgo, autorizándole incluso a la percepción de una tasa municipal como contraprestación, está sujeto al IVA.
- b) Si el Ayuntamiento realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tasa, pero la prestación material la efectúa una empresa contratista que actúa en nombre y por cuenta del Ayuntamiento, el Ayuntamiento cobrará una tasa sin impuesto, y la empresa le repercutirá a este el IVA, que no podrá ser deducido por el ente público, al destinarse a la realización de operaciones sujetas.

(11) Entre otras Sentencia de 25 de julio de 1991 (TJCE 1991, 257), Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda. As. C-202/90; de 14 de diciembre de 2000 (TJCE 2000, 327), Fazenda Publica, As. C-446/98; y de 8 de marzo de 2001 (TJCE 2001, 66), Comisión contra República Portuguesa, As. C-276/98.

está sujeto al IVA(12). Y a la inversa, si los entes públicos actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados, no puede considerarse que realizan actividades en el ejercicio de sus funciones públicas y serán sujetos pasivos del impuesto sometiéndose al IVA sus operaciones, tal como refiere la STJCE de 17 de octubre de 1989 (TJCE 1990, 38), As. C-231/87(13).

2.2. REGLA ESPECIAL PRIMERA: EMPRESARIOS O PROFESIONALES PARA QUIENES SE REALICEN LAS OPERACIONES SUJETAS AL IMPUESTO

El art. 84. Uno. 2º conceptúa como sujetos pasivos del Impuesto a los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto, para dotarlo de mayor eficacia o evitar el fraude, aunque propiamente es un supuesto peculiar de sustitución, pues no utiliza ninguno de los procedimientos previstos en la legislación para hacer recaer la carga tributaria sobre el contribuyente, ni la retención ni la repetición. Ello obedece a la mecánica del IVA, por lo que el sustituto actúa, a la vez, como repercutidor y repercutido de las cuotas debidas, ingresando el IVA devengado y deduciéndoselo en la autoliquidación(14). Los supuestos de inversión del sujeto pasivo se producen:

(12) GALÁN SÁNCHEZ, R. Mª., «Los entes locales en el IVA», AA VV, *Sujetos pasivo y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, 431. La empresa municipal que presta el servicio al Ayuntamiento debe girar IVA al Ente local, aunque éste no pueda deducírselo por no utilizar el servicio para realizar operaciones sujetas al tributo. Y el Ayuntamiento no puede girar el IVA, «pero no porque se trate de un servicio financiado con tasas..., sino porque no se presta el servicio por el Ayuntamiento», como ha señalado FALCÓN Y TELLA, R., «Los entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico», en AA VV, *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, pg. 1155.

(13) Sobre el art. 13 de la Directiva 2006 véase LÓPEZ RODRÍGUEZ (Coord.), *Comentarios de Derecho fiscal comunitario*, AEDAF, Madrid, 2011, pgs. 512 y ss. En suma, conforme a la normativa comunitaria la no sujeción dependerá de cuatro requisitos:

- el ejercicio de la actividad por un organismo público
- el desarrollo de su actividad en el ejercicio de sus funciones públicas
- que no se produzcan distorsiones signifi-

cativas de la competencia (para asegurar la neutralidad el impuesto)

- no inclusión en el anexo I, salvo que la actividad tenga un volumen insignificante

(14) Como advierte TEJERIZO, no son contribuyentes porque no realizan el hecho imponible, consistente en la entrega de bienes y prestaciones de servicios, pero sí están obligados a realizar las prestaciones formales y materiales (libros registros y autoliquidaciones). Sustituto es un sujeto pasivo en el que concurre, además del hecho imponible, otro presupuesto de hecho, en este caso, la recepción de un servicio prestado por un empresario no establecido. Ver TEJERIZO LÓPEZ, J. L., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALLARDO (Dir.), *Manual de Derecho Tributario, Parte especial*, Aranzadi, 2007, pg. 638. En este sentido, señala ALMUDÍ que se trata de un supuesto de «sustitución», aunque la ley del impuesto no emplea esta expresión, ni tampoco la de contribuyente. Cfr. ALMUDÍ CID, J. M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido (IV): sujetos pasivos, elementos de cuantificación y repercusión del impuesto en las operaciones interiores», *Iustel*, 2010, pg. 1. Lo más correcto sería

a. Cuando las operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

El principio de tributación en destino cuando el adquirente del bien o receptor del servicio es un empresario o profesional se justifica por razones de control y eficacia, pues quien entrega el bien o presta el servicio no está establecido en el territorio de aplicación del IVA español y tendría que liquidar el tributo en un país extranjero, mientras que el adquirente es un sujeto pasivo del IVA habituado a realizar la liquidación del impuesto. Así, si una entidad no residente presta asistencia técnica a una residente para la realización de sorteos de lotería, ésta será sujeto pasivo (consulta DGT de 11 de enero de 2006 [JUR 2006, 71004]).

La Directiva 2008/8/CE simplifica las numerosas reglas de localización de las prestaciones de servicios, localizándolas, como regla general, en la sede del destinatario si éste es sujeto pasivo o en la sede del prestador en caso contrario(15).

Para garantizar el control de estas operaciones, el art. 25.2 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, de conformidad con lo dispuesto en las letras d) y e) del art. 214 de la Directiva 2006/112/CE, dispone la asignación de un número de identificación fiscal:

1.º A los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por otros empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

2.º Y a los empresarios o profesionales que presten servicios que no se localicen en el territorio de aplicación del IVA cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Lo primero que hay que determinar es si la operación se realiza por una persona o entidad no establecida. Al respecto, el art. 84.Dos LIVA considera establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto a los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. El establecimiento permanente se caracteriza por la presencia física en un Estado miembro concreto (STJCE de 7 de mayo de 1988).

usar esa doble terminología, pero el legislador del IVA solo usa la de sujeto pasivo, que puede serlo a título de contribuyente o, como en este caso, de sustituto.

(15) En la normativa anterior los servicios se localizaban siempre en la sede del prestador, con independencia de quién fuese el destinatario. Con la Directiva sólo

es así cuando el destinatario no es sujeto pasivo, pues en caso de serlo se gravará en el país de destino. Véase NÚÑEZ GRANÓN, M., «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (trasposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, pg. 185.

la permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios, la realización efectiva de una actividad económica (STJCE de 23 de marzo de 2006 [TJCE 2006, 86]) y un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para realizar las operaciones de forma independiente y con continuidad (STJCE de 20 de febrero de 1997 [TJCE 1997, 34])(16).

Afirma la STS de 12 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4160), que el otorgamiento por una entidad situada en el extranjero de un poder para concluir en su nombre contratos relacionados con las operaciones propias del negocio del citado representado y ejercer este poder de una manera habitual, permite calificar al representante como establecimiento permanente, conforme al art. 69.5 LIVA. En cambio, el otorgamiento del poder para una operación determinada (vender unas parcelas, y además en fecha próxima a la enajenación de los inmuebles) y concluir las operaciones accesorias y complementarias que de ella pudieran derivarse, no implica la existencia de establecimiento permanente, por lo que la entidad representada no se considera establecida a efectos del IVA. En tal sentido, observa CHECA GONZÁLEZ que el art. 69.Tres.2º in fine LIVA, relativo a la consideración como establecimiento permanente, en general, de las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo debe interpretarse en términos tales que la existencia de un agente o comisionista que actúe a favor de la empresa no residente, manteniendo su estatuto independiente, no supone establecimiento permanente, de forma tal que éste únicamente existirá si el corredor carece de independencia y concluye de manera habitual contratos en nombre de la empresa(17).

Desde el 1 de enero de 2010, por el art. 1.10 de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, es necesario que el establecimiento permanente participe en la realización de las operaciones sujetas. Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas. Desaparece, por tanto, la consideración en todo caso como establecido del empresario por el mero hecho de tener un establecimiento permanente en el territorio español del IVA, aunque no realizase operaciones sujetas desde él o las realizase desde otro establecimiento. Por ejemplo, si una consultoría de una empresa española con establecimiento permanente en Alemania y España presta un servicio desde su establecimiento en Alemania a una empresa radicada en España, opera la inversión del sujeto pasivo, porque el prestador del servicio no está establecido en este caso concreto, al prestarse desde el establecimiento permanente situado en Alemania.

(16) Cfr. LONGÁS LAFUENTE, A., «Sujetos pasivos», en AA VV, *Fiscalidad práctica, Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 2010, pgs. 583 y 584.

de establecimiento permanente, inversión del sujeto pasivo y renuncia a la exención en el IVA», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2011, pg. 13.

(17) CHECA GONZÁLEZ, C., «Inexistencia

Si la operación se efectúa por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo adquirente habrá recibido una factura del proveedor o prestador del servicio (sin IVA repercutido) con el precio. Aunque no aparezca el IVA en la factura—puesto que la entrega intracomunitaria está exenta y la prestación de servicios se localiza en destino—podrá deducírselo siempre que lo recoja en la autoliquidación como IVA devengado.

En estos supuestos, hasta el 1 de enero de 2011 el art. 97.Uno.4 en relación con el art. 165.Uno LIVA exigía, para la deducción del IVA soportado, que a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente o al justificante contable de la operación, se uniese una factura con la liquidación del Impuesto. Este requisito formal podía dificultar excesivamente el derecho a la deducción contraviniendo la jurisprudencia del TJCE, según Sentencias de 9 de junio de 1992 (TJCE 1992, 119), Comisión-Reino de España, As. C-96/891, de 1 de abril de 2004 (TJCE 2004, 90), *Finanzamt Gummersbach y Gerhard Bockemühl* (18), As. C-90/02, y de 8 de mayo de 2008 (TJCE 2008, 105), *Ecotrade*, As. C-95/07 y 96/07. Finalmente, la Ley 39/2010, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, suprimió la obligación de «autofacturación» como justificante del derecho a la deducción, bastando con la factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario sujeto pasivo. También el artículo segundo del Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, modifica la redacción del artículo 2.3 del Reglamento de facturación en el que se establecía la obligación de expedir factura (autofactura) por parte de los destinatarios de las operaciones en las que fueran sujetos pasivos del

(18) Esta sentencia reconoce la importancia de la factura para acreditar el IVA soportado pero señala que en los supuestos de autoliquidación del IVA por inversión del sujeto pasivo, la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar quién es el deudor del IVA y conoce la cuantía por lo que no cabe imponer requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la deducción y pongan en peligro la neutralidad del impuesto. En consecuencia, añade la sentencia, cuando un sujeto pasivo es designado deudor del IVA por su condición de destinatario de servicios, la Administración tributaria no puede exigir como requisito suplementario del derecho a la deducción que tal sujeto posea una factura emitida conforme al

artículo 22.3 de la Sexta Directiva. Lo que viene a reconocer la sentencia es que los requisitos del art. 22.3 de la Directiva solo son aplicables cuando exista verdadera «repercusión» y extenderlos a los supuestos de autoliquidación constituye un requisito formal que puede dificultar excesivamente el derecho a la deducción. En tal sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA, C., «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 20, 2004, pg. 2. Véase también HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, E., «Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido Soportado. Obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de una factura», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1997.

Impuesto de acuerdo con los artículos 84.Uno.2º y 3º y 140 quinquies de la Ley del IVA. La nueva redacción elimina la obligación de expedir la autofactura en los supuestos citados. Asimismo, el artículo primero del Real Decreto 1789/2010 introduce los cambios técnicos necesarios en los artículos 63 y 64 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adaptarlo a la eliminación de esta obligación en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

La inversión del sujeto pasivo se produce aunque el empresario adquirente utilice los bienes o servicios en actividades no comprendidas en el territorio de aplicación del IVA, según STJUE de 6 de noviembre de 2008 (TJCE 2008, 260), *Skatteverket*, As. C-291/07.

No obstante, lo dispuesto en esta letra a) del art. 84. Uno. 2º no se aplicará en los siguientes casos (por lo que los destinatarios no serán sujetos pasivos):

a'. Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto —lo que es obvio pues difícilmente se puede exigir el IVA a una persona que no reside en el territorio de aplicación del tributo—, salvo que se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el art. 69.Uno.1º LIVA. Este precepto dispone que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del IVA cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

En consecuencia, si las prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto por aplicación de una regla de localización distinta de la regla general del art. 69.Uno. 1º LIVA, y tanto el prestador de los servicios como el destinatario de los mismos no están establecidos en dicho territorio, será sujeto pasivo del Impuesto el prestador del servicio. Si el no establecido que presta el servicio tiene un establecimiento permanente, se aplica la regla general, si quien lo tiene es el receptor no establecido, opera la inversión del sujeto pasivo. Esta excepción opera para los servicios que se rigen por las reglas especiales del art. 70 LIVA, localizadas en el territorio español cuando el destinatario sea un empresario o profesional, independientemente de que esté o no establecido en dicho territorio: servicios relacionados con inmuebles, manifestaciones culturales, restaurante y catering y arrendamiento de medios de transporte. En estos servicios se aplica la regla de localización en sede del prestador del servicio(19).

(19) Memento fiscal, Francis Lefebvre, 2011, parág. 5900.

b'. Cuando se trate de las entregas de bienes por el régimen de ventas a distancia (art. 68.3 LIVA) –cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al territorio español del IVA y concurren determinados requisitos(20)–, o entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales. En tal caso el sujeto pasivo será siempre el titular de las operaciones, no el destinatario.

c'. Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los arts. 21.1º y 2º, o 25 LIVA. Se refiere las exportaciones y entregas intracomunitarias, donde sujeto pasivo es el proveedor.

b. Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar –oro de inversión–, si el transmitente renuncia a la inversión, o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas. Aquí la inversión del sujeto pasivo responde a razones técnicas derivadas del régimen especial de estas entregas. En caso de aplicación del régimen especial opera la exención, salvo renuncia, y en este supuesto se produce la inversión del sujeto pasivo.

c. Cuando se trate de:

- ◆ Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.
- ◆ Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guión anterior.
- ◆ Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.
- ◆ Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guión, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

La medida pretende evitar el fraude fiscal en el sector del reciclado de desechos, como el impago del IVA facturado por operadores que realizan actividades de recogida, clasificación y transformación de materiales

(20) El destinatario de estas entregas debe ser uno de los sujetos del art. 14 LIVA (no sujetos en adquisiciones intracomunitarias), es decir, los sujetos pasivos del régimen especial de agricultura, ganadería y

pesca (respecto de los bienes destinados a estas actividades), los que realicen exclusivamente actividades sin derecho a deducción, y las personas físicas o jurídicas que no tengan la condición de empresario.

usados, cuyo rastro se pierde posteriormente, simplificando la labor de las autoridades fiscales(21).

En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el Anexo de la LIVA, apartado Séptimo. Según Resolución 162/2005 de la DGT, no se consideran desperdicios o desechos los materiales férricos y no férricos y aquellos elementos o piezas procedentes del desguace de vehículos susceptibles de utilizarse para el uso primitivo para el que fueron concebidos, tal cual o después de su reparación.

d. Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero(22) a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto. Este apartado se introdujo por la Ley 11/2009, de 26 de octubre, para evitar el fraude que suponían operaciones interiores en las que el sujeto pasivo repercutía el impuesto, desaparecía y no lo ingresaba. Por tanto, aunque el prestador del servicio esté localizado en el territorio español del IVA, y siempre que el destinatario del servicio sea un empresario –lo que sucederá en la práctica totalidad de los casos–, éste será el sujeto pasivo, evitándose que repercuta y no ingrese el IVA(23). Con base en el art. 395 de la Directiva 2006/112/CE (art. 27 de la Sexta Directiva), Austria y Alemania solicitaron de la Comisión que propusiera el Consejo medidas de excepción para evitar el fraude en el IVA (concretamente el fraude carrusel o del operador desaparecido, al que luego se hará referencia), mediante la inversión del sujeto pasivo con carácter general. En otros países se implantaron otras medidas para evitar el fraude, aplicando la exención (como en los servicios financieros) o el tipo cero(24).

(21) BONET SÁNCHEZ, M^a. P., «Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005, pg. 2.

(22) La transmisión de derechos de emisión y unidades equivalentes equivale a la enajenación de una licencia administrativa (consultas de la DGT de 5 [JUR 2006, 234577] y 7 [JUR 2006, 224476] de julio de 2006) por lo que se considera prestación de servicios.

(23) Cfr. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Los derechos de emisión de CO₂ y el Impuesto sobre el Valor Añadido», en AA VV (Coord. BILBAO, GARCÍA PRATS y CORNEJO), *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situa-*

ción y perspectivas de futuro, IEF, Madrid, 2009, pg. 503.

(24) En Francia se modificó la interpretación en relación con la naturaleza jurídica de los derechos de emisión a fin de aplicar la exención relativa a los productos financieros prevista en el art. 135 de la Directiva IVA, y en Gran Bretaña se decidió aplicar el tipo cero a las transmisiones de derechos de emisión. En Holanda se adoptó el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, finalmente propuesto por la UE como solución comunitaria conjunta al problema del fraude en el IVA. Cfr. BILBAO ESTRADA y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización

e. Cuando se trate de entregas de bienes inmuebles efectuadas como consecuencia de un proceso concursal. Este supuesto de inversión del sujeto pasivo regla se ha introducido por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y opera desde el 1 de enero de 2012. El objetivo de tal modificación es que la enajenación de bienes inmuebles, realizada tanto en la fase común como en la fase de liquidación del concurso, sea liquidada a efectos del IVA por su adquirente aplicando el mecanismo de inversión del sujeto pasivo cuando éste sea empresario o profesional. Su aplicación requerirá un Auto judicial de declaración del concurso y separar los bienes muebles de los inmuebles en caso de transmisión conjunta al mismo empresario o profesional, siendo sujeto pasivo en el primer caso la empresa concursada y en el segundo supuesto el adquirente. Por otra parte, se modifica la Disposición Adicional Sexta de la Ley 37/1992 para excluir de las facultades previstas para los adjudicatarios en procedimientos de ejecución forzosa⁽²⁵⁾ a los destinatarios de entregas de bienes inmuebles que tengan la condición de sujeto pasivo por el nuevo supuesto de inversión.

2.3. REGLA ESPECIAL SEGUNDA: PERSONAS JURÍDICAS QUE NO ACTÚEN COMO EMPRESARIOS O PROFESIONALES

Son sujetos pasivos las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

- a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias exentas (art. 26.Tres LIVA), cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española. Se trata de operaciones triangulares en las que tras la adquisición intracomunitaria el bien se entrega a una persona jurídica no empresario o profesional –Administración territorial, fundación, etc.–, que será el sujeto pasivo. En el resto de operaciones el sujeto será el prestador del servicio (Resolución DGT 1606/2005 [JUR 2005, 206458]). Es preciso que el destinatario final comunique al transmitente un NIF suministrado por la Administración española.
- b) Las prestaciones de servicios localizadas en el territorio de aplica-

como instrumento de fraude», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010, pg. 76.

(25) Expedición de factura, repercusión de la cuota, presentación de la autoli-

quidación e ingreso del impuesto y renuncia a la exención del art. 20.Dos LIVA en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

ción del IVA español (arts. 69 y 70 LIVA)(26), cuando el prestador sea un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del IVA español, y el destinatario de la operación sea una persona jurídica, no empresario o profesional, que disponga de su NIF español a efectos del IVA.

2.4. REGLA ESPECIAL TERCERA: DESTINATARIOS DE ENTREGAS DE GAS Y ELECTRICIDAD

Son sujetos pasivos los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el art. 68.7 LIVA(27), siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del IVA tengan asignado por la Administración española. Aunque del tenor de la Ley se desprende, la Consulta vinculante de la DGT de 12 de julio de 2005 (JUR 2005, 206256) señala que incluye no sólo el gas natural, sino también cualquier otro tipo de gas, como el propano o el butano.

En el siguiente cuadro podemos ver los supuestos generales de sujeción pasiva, distinguiendo entregas de bienes y prestaciones de servicios, en función de que el proveedor/prestador y el destinatario estén o no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español (TAI).

(26) Desde 1-1-2010 a estas personas jurídicas la LIVA art. 5.cuatro.º, las considera empresarios o profesionales a efectos de aplicar las reglas de localización del hecho imponible (LIVA art. 69, 70 y 72) cuando tienen asignado un NIF atribuido por la Administración española.

(27) Según este precepto, las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. A estos efectos, se entenderá por empresario o

profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del Impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Operación	Proveedor/prestador	Destinatario	Sujeto pasivo
Entregas de bienes	Empresario TAI	Empresario TAI	Proveedor(28)
	Empresario TAI	Empresario no TAI	Proveedor
	Empresario no TAI	Empresario TAI	Destinatario
Servicios	Empresario TAI	Empresario TAI	Prestador(29)
	Empresario TAI	Empresario no TAI	Destinatario
	Empresario no TAI	Empresario TAI	Destinatario

3. SUJETOS PASIVOS EN LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

La abolición de las fronteras fiscales con la creación del Mercado interior en la Comunidad Europea, desde el uno de enero de 1993, preveía una tributación similar a la de las operaciones interiores. Se autoliquidaba el impuesto repercutido en el Estado miembro de origen por todas las operaciones realizadas, descontando el IVA soportado deducible en todos los Estados miembros. Posteriormente, a través de un sistema de *clearing*, los Estados deudores —con mayor número de entregas intracomunitarias— debían enviar la diferencia resultante. Dada la diversidad de tipos aplicables y las deficiencias en la información entre los Estados miembros, se estableció un régimen transitorio de tributación en destino, que debía acabar el 31 de diciembre de 1996, pero se está tornando en definitivo.

Por ello, en el comercio intracomunitario de empresario a empresario hay dos hechos imponibles: una entrega intracomunitaria exenta en el Estado de origen, y otra gravada en el Estado de destino. Si el adquirente es un particular persona física en régimen de viajeros se trataría de una entrega ordinaria —la AIB sujetas son las realizadas por empresarios o profesionales (art. 13.1ª LIVA), salvo medios de transporte nuevos— y se grava en origen. Si el adquirente actúa como particular —sin derecho a deducción del IVA soportado: sujetos pasivos en el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca, sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción, y personas jurídicas que no actúen como empresario o profesional—, se aplica también la tributación en origen. También aquí hay una entrega ordinaria, declarándose no sujeta la posterior adquisición intracomunitaria. No obstante, la no sujeción se supedita a que las adquisiciones intracomunitarias del año

(28) Excepto en los supuestos de inversión del sujeto pasivo en operaciones interiores: entregas de oro de inversión y productos semielaborados, desechos y desperdicios, y entregas de bienes inmuebles en procesos concursales.

(29) Excepto en los supuestos de inversión del sujeto pasivo en operaciones interiores cuyo objeto sean derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones o unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero.

anterior no excedan de 10.000 euros y se puede renunciar a la misma, tributando en destino. Finalmente, opera la tributación en destino para particulares en las ventas a distancia si se sobrepasa un límite cuantitativo, y en la adquisición de medios de transporte nuevos y de bienes sujetos a los Impuestos Especiales.

Según el art. 85 LIVA, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley. Se aplica con ello el principio de tributación del país de destino, pero ello puede generar fraude debido a la falta de control y de colaboración entre las distintas Administraciones. Como ha reconocido la Comisión Europea, las operaciones intracomunitarias son un campo abonado para el fraude en el IVA, siendo este uno de los principales argumentos para superar el régimen transitorio. En unos casos hay transferencias reales intracomunitarias de bienes que por su complejidad y la voluntad de no declarar no tributan, bien porque no se declara la entrega, bien la adquisición intracomunitaria –si no hay una adecuada colaboración entre el país de origen y destino–; en otros son operaciones ficticias en que las mercancías que iban a transferirse a otro Estado miembro (ordenadores, aparatos electrónicos, bebidas alcohólicas (...)) permanecen en su lugar y se incorporan a la cadena económica de producción y distribución(30). El Libro Verde sobre el futuro del IVA(31) propone mantener la tributación en el Estado de destino pero aplicando las reglas de repercusión/deducción y liquidación propias del sistema de tributación en origen, repercutiendo el impuesto el vendedor con los tipos y régimen de exenciones del Estado de destino, creando una base de datos europea con los tipos de gravamen por cada país y cada producto, según la codificación NC(32). La Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA (*Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único*) afirma que el

(30) LASARTE ÁLVAREZ, J., «El IVA y las operaciones intracomunitarias», *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, pgs. 124 y 125. En este último caso las mercancías se canalizan en los circuitos del mercado nacional sin control por la Administración tributaria. Parten así de un margen comercial mínimo igual a la cuota del IVA que han eludido esos productos. Para la superación del régimen transitorio LASARTE propone la admisión de deducciones interestatales de IVA soportado en línea con la propuesta de Directiva sobre derecho a deducir (Documento 377/98), y celebrar acuerdos parciales entre dos o más Estados admitiendo la deducción del IVA soportado en sus respectivos territorios. Concluye la necesidad de pasar cuanto antes al régimen definitivo,

calculando las compensaciones interestatales en base a las declaraciones de los sujetos pasivos –no con los datos de consumo–, e impulsando la tributación en el país de origen y deducción directa del IVA soportado en el país de destino en sectores concretos de operaciones intracomunitarias, celebrando acuerdos ente dos o más Estados que acepten ese mecanismo (pg. 134).

(31) Dado que no se considera viable actualmente la imposición en origen. Ver *Libro Verde sobre el futuro del IVA, Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, COM (2010) 695 final, pgs. 8 y ss.

(32) Esta es también la opinión del INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES en sus observaciones al Libro Verde, ob. cit., pg. 7.

concepto de imposición en el lugar de establecimiento del comprador garantizaría un trato homogéneo de los suministros de bienes y servicios y debe seguirse estudiando. Y concluye que se presentará en el primer semestre de 2014 una propuesta legislativa en la que se establecerá el régimen fiscal definitivo para el comercio intra-UE(33).

Como regla general, sujeto pasivo es el empresario o profesional o la persona jurídica que no actúe como tal. Así, la persona que se limita en una adquisición intracomunitaria a recibir las mercancías servidas en su calidad de administrador de entidad mercantil, que es la destinataria de las mismas, no tiene la condición de sujeto pasivo, como observó la STSJ de la Comunidad Valenciana de 1 abril 2004 (JT 2005, 18).

En cambio, en las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos será sujeto pasivo el adquirente, aunque sea un particular.

4. SUJETOS PASIVOS EN LAS IMPORTACIONES

El art. 86 LIVA califica como sujetos pasivos del Impuesto a quienes realicen las importaciones, sean o no empresarios o profesionales.

El apartado dos considera importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera, a:

- 1º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes. También los empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto serán sujetos pasivos cuando son destinatarios de bienes importados. Así, la Resolución DGT núm. 1962/2004, de 4 de noviembre (JT 2004, 1662), en consulta formulada por una empresa belga que enviaba a España mercancía de su propiedad, la cual quedaba depositada en un almacén y sobre esta mercancía la empresa dueña del almacén realizaba un envasado y lo expedía a los clientes de la empresa belga, previa indicación de la misma, se señaló que dicha empresa belga era sujeto pasivo de la importación, como destinataria de las mercancías. No será, en cambio, sujeto pasivo quien se limite a prestar un servicio de depósito de las mercancías.
- 2º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del Impuesto, quedando gravados cuando superen los límites de exención del art. 35 LIVA.
- 3º Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

(33) COM (2011) 851 final, pg. 17.

4º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de las operaciones asimiladas a las importaciones (art. 19 LIVA). Por ejemplo, en los bienes adquiridos al amparo de regímenes diplomáticos o consulares, el adquirente de los mismos. Y en la cancelación de las situaciones relativas áreas exentas y regímenes suspensivos, el propietario de los bienes en el momento de la salida o abandono.

Desde el uno de enero de 2011, cuando se trate de las importaciones a que se refiere el artículo 27.12 LIVA –bienes destinados a otro Estado miembro cuya entrega ulterior esté exenta con arreglo al art. 25 LIVA– y el importador actúe mediante representante fiscal, este último quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones en los términos del art. 14.3 RIVA.

5. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA

5.1. RESPONSABLES SOLIDARIOS

El primer supuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo afecta a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto (art. 87. Uno LIVA). Se refiere a básicamente a las operaciones interiores, puesto que en las adquisiciones intracomunitarias e importaciones sujeto pasivo es el adquirente en la generalidad de los casos. Por ejemplo, si se declara como arrendamiento de vivienda el de un local de negocio. La responsabilidad obedece a que la repercusión constituye un mecanismo esencial para garantizar el efectivo gravamen del consumo y la neutralidad para los empresarios y profesionales. La responsabilidad solo será del destinatario, y su importe alcanzará a la sanción que pueda proceder –frente a la regla general, que no la incluye– dada la existencia, al menos, de culpa que deberá ser probada por la Administración.

En segundo lugar, conforme al art. 87. Dos LIVA, responden solidariamente en las importaciones de bienes los siguientes sujetos:

- 1º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.
- 2º La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.
- 3º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores. Se trata de una representación indirecta, que puede ejercerse por cualquier persona que cumpla los requisitos establecidos reglamentariamente. La representación directa supone la actuación en nombre y por cuenta del represen-

tado, y España solo autoriza a presentar declaraciones de aduana en esta modalidad a los Agentes de Aduana, que son responsables subsidiarios conforme al art. 87.Cuatro(34). La STS de 8 de julio de 2004 declaró que la responsabilidad subsidiaria de los Agentes de Aduanas es una auténtica responsabilidad tributaria, es decir, no derivada de ninguna convención privada sino de una determinación de la Ley. Es preciso el requerimiento al deudor principal y a los responsables solidarios, si los hubiese. De lo contrario se paralizará la derivación de responsabilidad, estando el procedimiento viciado de nulidad, según declaró la STS de 24 de mayo de 1997 (RJ 1997, 3983).

En estos casos la responsabilidad no alcanzará a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros. En cuanto al alcance de la responsabilidad, pues la ley habla de responsabilidad en el «pago del impuesto», abarcará la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario (art. 41.3 LGT), pero no a los recargos e intereses, salvo transcurso del período voluntario concedido al responsable sin efectuar el pago, ni a las sanciones.

5.2. RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

Hay una responsabilidad subsidiaria, ya citada, de los Agentes de Aduanas que actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes (art. 87. Tres LIVA).

Pero el supuesto más importante de responsabilidad subsidiaria se recoge en el apartado cinco del art. 87 LIVA. Afecta al pago de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos, cuando los destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso. La Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo este supuesto para evitar el denominado «fraude carrusel» o del «operador desaparecido» (*missing trader*), convirtiendo en responsable subsidiario del IVA soportado al destinatario subsiguiente a una adquisición o servicio intracomunitario con un IVA repercutido no ingresado(35). Requiere la

(34) LONGÁS LAFUENTE, A., «Sujetos pasivos...», ob. cit., pg. 594.

(35) El mecanismo habitual es el de una empresa canalizadora (*conduit company*) situada en un Estado miembro que realiza una entrega intracomunitaria exenta. El cliente (*missing trader*) realiza una adquisi-

ción intracomunitaria y posteriormente una entrega interior, repercutiendo el IVA pero sin ingresarlo. A su vez, el adquirente establecido hace una entrega intracomunitaria al sujeto inicial, deduciéndose el IVA soportado no ingresado. Normalmente se interponen una o varias empresas (*buffer* o em-

condición de empresario o profesional del destinatario, que presuma «razonablemente» que no se ingresará el IVA del bien o servicio recibidos, y que la Administración acredite la falta de declaración e ingreso del IVA que se debió repercutir.

Conforme al art. 87.Cinco.2 LIVA, se considera que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existentes en el momento de realización de la operación. No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad mediante un acto administrativo declaratorio de la misma, previa audiencia del interesado, determinando su alcance y extensión, de acuerdo con el art. 41.5 LGT.

La jurisprudencia comunitaria prohíbe la restricción del derecho a la deducción fundada en un eventual fraude del que no se tiene conocimiento, pero también cuestiona un régimen de responsabilidad solidaria que haga muy difícil la prueba en contrario, consagrando *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva que vulnere los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. Así, la STJCE de 12 de enero de 2006

presas pantalla) entre el operador desaparecido y el último adquirente establecido. El operador desaparecido suele ser

una empresa sin personal y cuyo Administrador puede ser un extranjero ilocalizable o un nacional insolvente.

(TJCE 2006, 16), *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd.*, Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, declaró que el derecho de un sujeto pasivo, que efectúe las operaciones sujetas, a deducir el IVA soportado no puede verse afectado por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que hipotéticamente formen parte dichas operaciones, sin que ese sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación, anterior o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude. También la STJCE de 6 de julio de 2006 (TJCE 2006, 187), *Axel Kittel*, Asuntos C-439 y 440/04, concluyó que es contrario al Derecho comunitario negar la deducción de IVA a un sujeto pasivo que no sabía y no podía haber sabido que la operación formaba parte de un fraude, correspondiendo su denegación al órgano jurisdiccional nacional en caso contrario(36). Por su parte, la STJCE de 11 mayo 2006 (TJCE 2006, 140), *Federation of Technological Industries y otros*, As. C-384/04, afirmó que las presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario(37). De ser así dichas presunciones provocarían *de facto* un sistema de responsabilidad objetiva que va más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.

Este supuesto de responsabilidad implica subordinar el derecho a la deducción del IVA soportado a que en las fases anteriores se haya ingresado el impuesto (pues exigir a través de la responsabilidad un IVA ya abonado al proveedor equivale de hecho a denegar su deducción), lo que podría contravenir el ordenamiento comunitario. Además, resulta de muy dudosa utilidad, pues si la existencia del fraude en una fase anterior se conoce y puede probarse, nos encontraremos normalmente ante un supuesto de colaboración en la comisión de una infracción tributaria, y por tanto ante un supuesto de responsabilidad solidaria, conforme al art. 42.1.a) LGT, por lo que la responsabilidad subsidiaria de quien compra a una trama no añade nada. Y si el comprador es ajeno al fraude que se ha producido en una fase anterior de la cadena de producción y comercialización, es muy dudoso que pueda exigírsele el impuesto, pues ello equivaldría a denegar la deducción como consecuencia de un incumpli-

(36) Advierte el Tribunal que si resulta acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que participaba en un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

(37) Si bien el art. 21, apartado 3, de la Sexta Directiva (sin concordancia en la Directiva 2006/112/CE) permitía en principio a los Estados miembros establecer presunciones y adoptar medidas en virtud de

las cuales se obligue solidariamente a una persona a pagar el importe del IVA adeudado por otra persona que resultase ser deudora del mismo con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de dicho artículo, cuando, en el momento en que se efectuó la operación en que participó, ésta sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado.

miento ajeno(38). Además es difícilmente aplicable en la práctica, pues para exigir el IVA al reponsable subsidiario, será necesario liquidarlo y exigirlo previamente a un sujeto pasivo, posiblemente en paradero desconocido que, además, deberá haber sido declarado insolvente(39).

La responsabilidad subsidiaria que prevé el art. 87.5 es menos onerosa que la responsabilidad solidaria a que alude el Tribunal de Luxemburgo(40) pero la existencia de conceptos jurídicos indeterminados que impiden apreciar de forma clara su aplicación o su exclusión —«razonablemente presumir», «precio notoriamente anómalo», «sensiblemente inferior», «alto grado de similitud»— puede vulnerar el principio de seguridad jurídica referido en dicha jurisprudencia, así como los principios de culpabilidad y la presunción de inocencia.

Hay que destacar, por otro lado, que en el ámbito comunitario, la lucha contra las tramas de IVA se encamina actualmente en un sentido muy distinto, estableciendo con carácter obligatorio la «inversión del sujeto pasivo» en determinados sectores especialmente propensos al fraude. Esta inversión del sujeto pasivo evita los fraudes en cadena, ya que el destinatario de la operación no entrega el IVA a su proveedor, para que sea éste quien lo ingrese, sino que lo incluye como IVA devengado en su propia autoliquidación, lo que obviamente evita el riesgo de que el proveedor se quede con el IVA que ha repercutido, que es lo realmente constitutivo del fraude en las operaciones en cadena(41).

La Ley interna española tiene ya establecido, desde 2004, este mecanismo de inversión del sujeto pasivo, respecto de las entregas de desechos nuevos de la industria y materiales de recuperación, a lo que se ha añadido los derechos de emisión en 2010 y los inmuebles en las subastas en 2011.

6. CONCLUSIONES

La Ley del IVA establece tres hechos imponibles, lo que incide en la determinación del sujeto pasivo. En el primero, las operaciones interiores, hay tres grupos de sujetos pasivos: empresarios o profesionales que realicen las operaciones sujetas al impuesto, empresarios o profesionales para quienes se realicen dichas operaciones (inversión del sujeto pasivo), y personas jurídicas que no actúen como empresarios y profesionales que

(38) ALMUDÍ CID, J. M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido (IV): sujetos pasivos...», ob. cit., pg. 2.

(39) Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido...», ob. cit., pg. 641.

(40) Según CUBERO TRUYO «el hecho de que nuestro ordenamiento haya optado por un régimen más benigno de responsabilidad subsidiaria en lugar de solidaria puede

representar un argumento consistente a la hora de defender la viabilidad jurídica de la medida (aunque convendría analizar otras alternativas planteadas, como los mecanismos de inversión del sujeto pasivo, para afrontar este tipo de fraude)». Cfr. CUBERO TRUYO, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido...», ob. cit., pg. 839.

(41) *Ibidem*.

sean destinatarias de determinadas operaciones sujetas al impuesto. En las adquisiciones intracomunitarias, la regla general es que el adquirente sea un empresario o profesional. Si el adquirente es un particular será una entrega ordinaria y tributará en origen, como regla general. Finalmente, en las importaciones puede ser sujeto pasivo un particular o un empresario o profesional.

El régimen «transitorio» del IVA, que se está tornando en definitivo, supone que la entrega intracomunitaria esté exenta y sea sujeto pasivo el adquirente en la adquisición intracomunitaria. La misma regla opera en las prestaciones de servicios desde otro Estado miembro cuando el destinatario es un empresario o profesional, si bien en tal caso la operación ni siquiera está sujeta en el país de origen, pues el hecho imponible solo se realiza en el país de destino.

En el IVA, a diferencia del IRPF y el IS, pueden ser sujetos pasivos las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, y las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto.

Para evitar el fraude en el IVA se están ampliando los supuestos de inversión del sujeto pasivo a las operaciones interiores. También se creó un supuesto de responsabilidad subsidiaria que podría vulnerar los principios de seguridad jurídica y culpabilidad por el uso de conceptos jurídicos indeterminados.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido (IV): sujetos pasivos, elementos de cuantificación y repercusión del impuesto en las operaciones interiores», Iustel, 2010.
- BILBAO ESTRADA y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, «IVA y derechos de emisión: especial referencia a su utilización como instrumento de fraude», *Crónica Tributaria*, núm. 136/2010.
- BONET SÁNCHEZ, M^a. P., «Efectos de la incorrecta aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en el IVA», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1, 2005.
- CASAS AGUDO, D., «Inversión del sujeto pasivo o reverse charge, límites temporales y requisitos formales del derecho a la deducción en el IVA y principio comunitario de proporcionalidad», *Crónica Tributaria*, núm. 131, 2009.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *La deducción del IVA soportado antes del inicio de las operaciones económicas*, Aranzadi, Pamplona, 2001.
- CHECA GONZÁLEZ, C., «Inexistencia de establecimiento permanente, inver-

- sión del sujeto pasivo y renuncia a la exención en el IVA», *Quincena Fiscalz*, núm. 22, 2011.
- CUBERO TRULLO, A., «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en PÉREZ ROYO, F. (Dir.), *Curso de Derecho tributario, parte especial*, Tecnos, Madrid, 2011.
- FALCÓN Y TELLA, R., «Los entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico», en AA VV, *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M^a., «Los entes locales en el IVA», AA VV, *Sujetos pasivo y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997.
- GARCÍA NOVOA, C., «La deducción del IVA soportado en los supuestos en que el destinatario es sujeto pasivo del impuesto», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20, 2004.
- HURTADO FERNÁNDEZ, E., «Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido Soportado. Obligación del sujeto pasivo de estar en posesión de una factura», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. III, 1997.
- INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, «Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM (2010) 695 final], Doc. núm. 24/2011.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., «El IVA y las operaciones intracomunitarias», *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004
- LONGÁS LAFUENTE, A., «Sujetos pasivos», en AA VV, *Fiscalidad práctica, Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 2010.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D., «STJCE de 21 de octubre de 2004, Banque Bruxelles Lambert SA/Estado belga, As. C-8/03: IVA: sujeto pasivo; lugar de realización de prestaciones de servicios financieros; SICAV», *Crónica Tributaria*, núm. 124, 2007.
- NÚÑEZ GRANON, M., «El lugar de realización de las prestaciones de servicios (trasposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)», *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009.
- ORTÍZ CALLE, E., STJCE 23 marzo 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate/FCE Bank plc*, As. C-210/04: Sexta Directiva IVA –artículos 2 y 9– Establecimiento permanente –Sociedad no residente– Relación jurídica –Acuerdo de reparto de costes– Concepto de sujeto pasivo –Prestaciones de servicio a título oneroso–, *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011.
- ORTÍZ GUTIÉRREZ, R., «El sujeto pasivo del IVA», en AA VV número monográfico sobre el IVA, *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, vol. XXXII, núm. 157/1, 1992.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Los derechos de emisión de CO₂ y el Impuesto sobre el Valor Añadido», en AA VV (Coord. BILBAO, GARCÍA PRATS y

CORNEJO), *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, Madrid, 2009.

TEJERIZO LÓPEZ, J. L., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en MARTÍN QUE-
RALT, TEJERIZO LÓPEZ y CAYÓN GALIARDO (Dir.), *Manual de Derecho Tribu-
tario, Parte especial*, Aranzadi, 2007.