

I.1. DERECHO FINANCIERO

NOCIONES DE EMPRESARIO Y PROFESIONAL, Y DE ACTIVIDAD ECONÓMICA, A LOS FINES DEL I.V.A.

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura*

Resumen

Se analiza en este trabajo el concepto de empresario y profesional, teniendo presente que esta noción es específica para el I.V.A., no coincidiendo la misma con la que de forma usual se emplea a efectos mercantiles o civiles. Se efectúa un amplio recorrido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y se concluye examinando una cuestión de capital importancia, cuál es la de cuándo deben entenderse iniciadas las actividades económicas y, por ende, se consideran empresarios o profesionales a quienes las realizan, lo que es muy relevante para establecer, o no, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir las cuotas de I.V.A. por ellos soportadas.

Abstract

In this paper is discussed the concept of entrepreneur and professional, keeping in mind that this notion is specific to the V.A.T., not coinciding with the same which is usually used for commercial or civilians purposes. It is made an extensive analysis of the jurisprudence of the European Communities Court of Justice. Concludes by examining a critical issue, understand when start the economic activities and, therefore, if who exercises it, is an entrepreneur or professional, which is very important to establish, or not, the possibility of exercising the right to deduct V.A.T. supported by them.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL
 1. PERSONAS O ENTIDADES QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS, SALVO QUE LAS MISMAS SE REALICEN A TÍTULO GRATUITO
 2. SOCIEDADES MERCANTILES
 3. EXPLOTADORES DE BIENES CORPORALES O INCORPORALES
 4. URBANIZADORES DE TERRENOS, Y PROMOTORES Y CONSTRUCTORES DE EDIFICACIONES
 5. LOS QUE EFECTÚEN, DE FORMA OCASIONAL, ENTREGAS DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS
 6. PERSONAS QUE SE REPUTAN EMPRESARIOS O PROFESIONALES A LOS SOLOS EFECTOS DE LO DISPUESTO EN LOS ARTS. 69, 70 Y 72 DE LA L.I.V.A.
- III. DELIMITACIÓN DE LA NOCIÓN DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL A FINES DEL I.V.A.
- IV. INICIO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

I. INTRODUCCIÓN

El art. 2 de la Directiva 2006/112/C.E., de 28 de noviembre, que regula el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.), señala que están sujetas al I.V.A. las operaciones siguientes:

- A) Las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- B) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro: a) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los arts. 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los arts. 33 y 36, todos ellos de dicha Directiva 2006/112/C.E.; b) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al I.V.A. en virtud del apartado 1 del art. 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo; c) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/C.E.E. por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al I.V.A. en virtud del apartado 1 del art. 3.
- C) Las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- D) Y las importaciones de bienes.

Según el apartado 1 del art. 9 de dicha Directiva 2006/112/C.E. se consideran «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, considerándose «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, entendiéndose que, en especial, es actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El art. 10 de esta Directiva 2006/112/C.E. precisa que la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario.

Así se indicaba también por el art. 4, apartado cuarto, de la Sexta Directiva en materia de I.V.A. Véase, por ejemplo, sobre el alcance de dicho precepto la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (S.T.J.C.E., en adelante) de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, As. 235/85, en la que refiriéndose a los notarios y agentes de notificaciones y ejecuciones (*huissiers de justice*), se declaró que si bien el apartado 4 del art. 4 excluye del gravamen a quienes están vinculados a un empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario, es preciso hacer constar, sin embargo, que los notarios y *gerechtsdeurwaarders*, al no estar integrados en la Administración pública, no se encuentran ligados a la autoridad pública por lazo alguno de subordinación jerárquica. Ambos, en efecto, ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su exclusiva responsabilidad, organizan libremente las modalidades de ejecución de su trabajo, dentro de los límites impuestos por la ley, y perciben ellos mismos los emolumentos que constituyen sus ingresos. El hecho de que estén sometidos a un control disciplinario bajo la supervisión de la autoridad pública, lo que también ocurre en otras profesiones reglamentadas, así como el hecho de que sus remuneraciones se determinen mediante ley, no basta para considerar que se encuentran en una situación jurídica de subordinación respecto a un empresario en el sentido propio del apartado 4 del art. 4. Procede, por lo tanto, hacer constar –indicó esta Sentencia– que, en los Países Bajos, los notarios y *gerechtsdeurwaarders* deben considerarse sujetos pasivos del I.V.A. en el sentido propio de los apartados 1 y 2 del art. 4 de la Sexta Directiva, puesto que, en calidad de profesionales independientes, ejercen actividades económicas que consisten en prestaciones de servicios a terceros, en contrapartida de las que perciben, por su propia cuenta, una remuneración.

Se añade en el apartado 2 de este art. 9 de la Directiva 2006/112/C.E. que, además de las personas antes referidas, tiene también la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.

De todo ello se aprecia que es fundamental, a efectos del I.V.A., el concepto de empresario y profesional, y así se recoge también, como es lógico, en el art. 4 de la Ley española reguladora del I.V.A., la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (L.I.V.A., en adelante), que indica que están sujetas a este Impuesto las entregas

de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su ámbito espacial de aplicación por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen añadiendo el legislador, en el apartado tres de este art. 4, que la sujeción al I.V.A. se produce independientemente de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular, habiéndose declarado por la S.T.J.C.E. de 21 de febrero de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-255/02, que el hecho de que la finalidad con la que se lleva a cabo una operación sea la consecución de una ventaja fiscal es algo irrelevante en cuanto a su sujeción al I.V.A., por lo que citada operación, aun en el caso de que se haya realizado con esa finalidad, mantiene su vigencia y efectos.

Dicha noción de empresario y profesional se precisa en el art. 5 de la L.I.V.A., a cuyo contenido y alcance se destinan las páginas siguientes, debiéndose precisar, antes de ello, que estos arts. 4 y 5 de la L.I.V.A. son de aplicación general y, por tanto, también a los Entes públicos, que, por tanto, tendrán la condición de empresarios a efectos del I.V.A. cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Con carácter abstracto, hay que señalar que no cabe ninguna duda que una entidad pública puede resultar sujeto pasivo del I.V.A. Así resulta de lo dispuesto por el art. 13 de la Directiva 2006/112/C.E., de 28 de noviembre, en el que se señala que los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. Ello no obstante, este precepto, añade que cuando efectúen dichas actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a las mismas, en la medida en que el hecho de no considerarlos tales pudiese originar distorsiones graves de la competencia.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha declarado en reiteradas ocasiones –véanse, por ejemplo, sus Sentencias de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, As. 235/85; 15 de mayo de 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros contra Ufficio Provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*, As. C-4/1989; 25 de julio de 1991, *Ayuntamiento de Sevilla contra Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*, As. C-202/90;

13 de diciembre de 2007, *Landesanstalt für Landwirtschaft contra Franz Götz*, As. C-408/06; 12 de junio de 2008, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa*, As. C-462/05; 16 de septiembre de 2008, *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs e Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, As. C-288/07, y 4 de junio de 2009, *Finanzamt Düsseldorf-Süd contra SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG*, As. C-102/08— que el análisis del art. 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, a la luz de los objetivos de ésta pone de manifiesto que para que pueda aplicarse la regla de no sujeción deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo de Derecho público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública.

II. CONCEPTO DE EMPRESARIO O PROFESIONAL

De conformidad con el apartado uno del art. 5 de la L.I.V.A., y a efectos de lo dispuesto en dicha Ley, tienen la condición de empresarios o profesionales los que seguidamente se examinan.

1. PERSONAS O ENTIDADES QUE REALICEN ACTIVIDADES ECONÓMICAS, SALVO QUE LAS MISMAS SE REALICEN A TÍTULO GRATUITO

De acuerdo con la letra a) del apartado uno del art. 5 de la L.I.V.A. se consideran empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que de forma exclusiva lleven a cabo las mismas a título gratuito.

Así se declaró, por ejemplo, por la S.T.J.C.E. de 1 de abril de 1982, *Staatssecretaris van Financiën des Pays-Bas contra Hong-Kong Trade Development Council*, As. 89/81, en la que se afirmó que cuando la actividad efectuada consiste únicamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa no existe base de imposición, y dichas prestaciones gratuitas no quedan sujetas al I.V.A., debiendo ser asimilado quien lleva a cabo actividades de esta índole a un consumidor final.

A estos efectos, en la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 29 de mayo de 2009, Recurso contencioso-administrativo n.º 3481/2001, se declaró que «constituye doctrina unánime en el ámbito de aplicación del I.V.A. la que sostiene que debe excluirse de sujeción al mismo la actividad desplegada por aquellos empresarios o profesionales que, aún ordenando por cuenta propia los diferentes factores de producción para intervenir en el mercado realicen exclusivamente operaciones sin contraprestación, conviniendo con el sentir del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que para entender realizada una operación a título oneroso es necesario que entre quien efectúe la entrega del bien o la prestación del servicio y su destinatario exista una relación jurídica en cuyo marco se intercambien prestaciones recíprocas y que, además, la retribución percibida por quien efectúa la entrega o la prestación constituya el contravalor efectivo

del bien entregado o del servicio prestado al destinatario (S.S.T.J.C.E. de 8 de marzo de 1986, 23 de noviembre de 1988, 3 de marzo de 1994 y 21 de marzo de 2002) circunstancia ésta de la recíproca y equivalente contraprestación entre quien da o presta el servicio y quien lo recibe que, en el caso ahora enjuiciado y por los motivos hasta el momento apuntados, tampoco cabe considerar concurrentes en él».

Véanse también, entre otras, en esta línea, la Resolución del T.E.A.C. de 10 de febrero de 2000, Recurso de Alzada n.º 903/1998, en la que analizando la cuestión de si las actividades desarrolladas por una entidad encargada de la gestión de montes vecinales en mano común debían calificarse como actividades empresariales a los fines del I.V.A., se dio una respuesta positiva, por inexistencia de prestaciones de servicios a título gratuito, por lo que las mismas estaban sujetas al I.V.A.; la Resolución del T.E.A.C. de 11 de julio de 1996, Recurso de Alzada n.º 5151/1995, en la que se calificó como actividad empresarial la realizada por una Asociación de fomento de la ópera, estando como tal sujeta al I.V.A., al no prestarse los servicios con carácter gratuito por satisfacer los socios una cuota, y la Resolución de la D.G.T. n.º 425/2008, de 25 de febrero, en la que se señaló que la cesión gratuita de un padre a su hija de un local de su propiedad, en el que no se iba a desarrollar ninguna actividad empresarial, no está sujeta al I.V.A.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo los requisitos que permiten entender que una operación se realiza a título oneroso son, sintéticamente expuestos, los siguientes:

- a) La operación ha de tener una base contractual, con independencia de que exista un contrato escrito o no, tal como se desprende, entre otras, de las Sentencias de este Órgano de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council contra Commissioners of Customs and Excise*, As. 102/1986; 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics Limited contra Commissioners of Customs and Excise*, As. 230/1987; 3 de marzo de 1994, *R.J. Tolsma contra Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden*, As. C-16/1993; 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf & Country Club contra Staatssecretaris van Financiën*, As. C-174/00, y 23 de marzo de 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate contra FCE Bank plc*, As. C-210/04.
- b) Debe existir una contraprestación para dicha operación, la cual ha de evaluarse en dinero o ser susceptible de evaluación monetaria; habiéndose precisado que dicha contraprestación existe en los casos en los que la operación es susceptible de medida y, en función de ésta, se cuantifica igualmente aquélla; si bien no se puede excluir que también haya contraprestación en otros supuestos, como puede ser el caso de contraprestaciones que sólo permiten el acceso al servicio de una forma indeterminada o genérica, tal como se declaró por la S.T.J.C.E. 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf & Country Club contra Staatssecretaris van*

Financiën, As. C-174/00. En operaciones o situaciones complejas, la existencia de tal contraprestación ha de determinarse comparando la situación con la que existiría si no se efectuase la operación para la cual es dudosa la existencia de una contraprestación. Si, para el caso de que falte la operación, también desaparece la hipotética contraprestación, cabrá suponer razonablemente que existirá la relación directa o sinalagmática propia de las operaciones con base contractual.

Véanse también, entre otras, las S.S.T.J.C.E. de 6 de noviembre de 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet contra Skatteverket*, As. C-291/07, 6 de octubre de 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten contra Finanzamt Klagenfurt*, As. C-267/08, y 29 de octubre de 2009, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Finlandia*, As. C-246/08, en todas las cuales se ha declarado que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Cierto es que determinadas operaciones realizadas sin contraprestación, tales como los autoconsumos de bienes y servicios, se asimilan a las realizadas a título oneroso, quedando, pues, gravadas también por el I.V.A., razón por la que, como ha señalado la doctrina, hay que entender que la onerosidad es una característica que aparece en la normalidad de los supuestos de sujeción, pero que su ausencia no determina, sólo por ello, la inexistencia de gravamen.

Hay que tener presente, en todo caso, como señaló la Resolución de la D.G.T. n.º 2221/2007, de 22 octubre, aplicando la doctrina de la S.T.J.C.E. de 25 de mayo de 1993, *Finanzamt Muenchen III y Gerhard Mohsche*, As. C-193/91, que aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada; añadiendo que del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del I.V.A., que no encuentra más 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, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en 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.

Es necesario para la sujeción al I.V.A. que el sujeto pasivo actúe «como tal» –esto es, realizando actividades empresariales o profesionales–, de forma que si el mismo realiza una operación con carácter privado su actividad no está incluida en el ámbito de aplicación del I.V.A., tal como, entre otras, se ha declarado por las S.S.T.J.C.E. de 4 de octubre de 1995, *Finanzamt Uelzen contra Dieter*

Armbrecht, As. C-291/1992; 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise Cabinet A. Forest SARL y Ministre du Budget*, As. C-306/94; 14 de noviembre de 2000, *Floridienne SA, Berginvest SA y État Belge*, As. C-142/99; 8 de marzo de 2001, *Laszlo Bakcsi contra Finanzamt Fürstfeldbruck*, As. C-415/98; 29 de abril de 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) y Fazenda Pública*, As. C-77/01; y 12 enero 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03.

2. SOCIEDADES MERCANTILES

Antes de la reforma realizada en el art. 5.Uno de la L.I.V.A. por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprimió el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio y se generalizó el sistema de devolución mensual en el I.V.A., se disponía en la letra b) de dicho precepto y apartado que las sociedades mercantiles eran, en todo caso, empresarios, señalándose, asimismo, en el art. 4.Dos de la L.I.V.A., en cualquier caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por dichas sociedades.

Ello no obstante, a este respecto era necesario tener presente que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas había venido manteniendo una doctrina que chocaba contra este mandato interno, al entender que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del I.V.A. y que, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación, tesis mantenida, entre otras, en sus Sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem*, As. C-60/90; 22 de junio de 1993, *Sofitam SA contra Ministre chargé du Budget*, As. C-333/91; 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust Ltd contra Commissioners of Customs and Excise*, As. C-155/94; 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise Cabinet A. Forest SARL y Ministre du Budget*, As. C-306/94; 26 de septiembre de 1996, *Renate Enkler contra Finanzamt Homburg*, As. C-230/94; 14 de noviembre de 2000, *Floridienne SA, Berginvest SA contra État Belge*, As. C-142/99; 29 de abril de 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) contra Fazenda Pública*, As. C-77/01; 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) contra État belge*, As. C-8/03; 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG y Finanzamt Linz*, As. C-465/03; y 8 de febrero de 2007, *Investrand BV y Staatssecretaris van Financiën*, As. C-435/05, en las que se afirmó que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien; precisando que era diferente el caso cuando la participación esté acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio.

Recopilando esta doctrina, en la S.TJ.C.E. de 29 de octubre de 2009, *Skatteverket y AB SKF*, As. C-29/08, se declaró:

- Que la mera adquisición, la simple posesión y la mera venta de acciones no constituyen, de por sí, actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva.
- Que sólo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del I.V.A. y que no es ése el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones.
- Que el caso es distinto cuando una participación financiera en otra empresa va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al I.V.A. con arreglo al art. 2 de la Sexta Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos.
- Y que las operaciones cuyo objeto son las acciones o las participaciones de una sociedad están comprendidas en el ámbito de aplicación del I.V.A. cuando se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos valores para intervenir directa o indirectamente en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación o cuando constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible.

La jurisprudencia comunitaria entiende, en suma, que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del I.V.A. y que, por tanto, quedan fuera de su ámbito de aplicación.

Aplicando esta doctrina del Tribunal de Justicia comunitario, se pronunció la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de noviembre de 2008, Recurso contencioso-administrativo n.º 174/2007, en la que se declaró que una sociedad cuyo actividad es la adquisición y tenencia de participaciones de otras sociedades no tiene la condición de sujeto pasivo del I.V.A. y no puede por tanto deducir las cuotas soportadas; pero que, sin embargo, en el caso de que la tenencia de participaciones vaya acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas, dicha intervención en la gestión debe considerarse una actividad económica en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al I.V.A., tales como la prestación de servicios administrativos, contables, técnicos, comerciales o informáticos.

Así se había indicado también de forma incidental por la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007, Recurso de Casación n.º 4156/2002,

al afirmarse en ella que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del I.V.A. y que por tanto quedará fuera de su ámbito de aplicación; y de manera clara y concluyente se manifestaron en este sentido, entre otras, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos (D.G.T., en adelante) n.º 2156/2007, de 11 de octubre, 2683/2007, de 18 de diciembre, y 978/2009, de 7 de mayo, en las que se señaló que a partir de la jurisprudencia comunitaria anotada había que afirmar que una sociedad que se dedique a la mera tenencia de inmuebles o de acciones sin realizar ninguna actividad empresarial, pese a su condición de entidad mercantil, no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del I.V.A.

Véase también la Resolución de la D.G.T. n.º 978/2009, de 7 de mayo, que se remite a lo declarado por la Resolución del T.E.A.C. de 28 de septiembre de 2005, Reclamación económico-administrativa n.º 7303/2003, en la que se afirmó:

«En relación al hecho imponible, y teniendo en cuenta lo anterior, la Ley establece de manera muy clara, que cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, lo hacen indefectiblemente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del I.V.A., que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional; por lo cual, en el siguiente artículo, la Ley dice que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales, en todo caso. Por tanto, es necesario concluir que como regla general, y expresada de manera bastante tajante, la Ley quiere que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del I.V.A. Por todo ello, para considerar que una operación de compraventa realizada por una sociedad mercantil no tiene carácter empresarial por no estar afectos a su actividad los bienes vendidos habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del I.V.A., o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del I.V.A., su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo –o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial– y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (art. 95. Dos 4.º) y su posterior transmisión estará exenta (art. 20. Uno. 25.º)».

A la vista de todo ello parecía evidente que los arts. 4.Dos.a) y 5.Uno.b) de la L.I.V.A. pugnaban frontalmente contra esta doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas desde el momento que en dichos preceptos se señalaba, como ya se expuso, que se entendían, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, y que se reputaban empresarios o profesionales, en todo caso, las sociedades mercantiles.

Afortunadamente esta situación se corrigió a través de la citada Ley 4/2008, que procedió a dar nueva redacción a citados preceptos de la L.I.V.A., que han pasado a disponer, respectivamente, que sólo se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando las mismas tengan la condición de empresario o profesional; y que a los efectos de la L.I.V.A. se reputarán empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario, dándose con ello entrada, como se dice en la Exposición de Motivos de dicha Ley 4/2008, a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal.

3. EXPLOTADORES DE BIENES CORPORALES O INCORPORALES

De acuerdo con el art. 5.Uno.c) de la L.I.V.A. se consideran empresarios, a los fines de este Impuesto, quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, teniendo, en particular, tal condición, los arrendadores de bienes.

De acuerdo con esto último son empresarios todos los arrendadores de bienes, aunque se trate de arrendamientos ocasionales.

La circunstancia de que en el Derecho español se sujeten a gravamen en el I.V.A., con carácter general, los arrendamientos de bienes inmuebles y se eximan de él, como excepción, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas [art. 20.Uno.23.º.b) de la L.I.V.A.], suscitó en su momento dudas de compatibilidad con la normativa comunitaria, en concreto con lo que disponía el art. 13.B.b) de la Sexta Directiva, cuyo contenido se recoge en los momentos presentes en el art. 135.1.l) de la Directiva 2006/112/C.E., a cuyo efecto se planteó una cuestión prejudicial mediante la que el órgano jurisdiccional remitente: la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, se interesó por la cuestión de si la Ley 37/1992 puede someter al I.V.A. los arrendamientos de inmuebles destinados a usos distintos de la vivienda, de manera que la sujeción al I.V.A. de los arrendamientos de bienes inmuebles destinados al ejercicio de una actividad económica se derive de la aplicación de una regla general y no de una excepción a la regla general de exención prevista en citado art. 13.B.b) de la Sexta Directiva.

Esta controversia se resolvió mediante la S.T.J.C.E. de 3 de febrero de 2000, *Miguel Amengual Far y Juan Amengual Far*, As. C-12/98, en la que se declaró que del propio tenor literal de referido precepto de la Sexta Directiva se desprendería que esta norma dejó un amplio margen de apreciación a los Estados miembros por lo que respecta a la exención o al gravamen de las operaciones de estas operaciones, siendo irrelevante, por ello, que un Estado miembro que consi-

dere oportuno someter al I.V.A. todos los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a usos distintos de la vivienda, llegue a dicho resultado a través de una regla general que someta todos los arrendamientos de bienes inmuebles al I.V.A. y que exima de éste únicamente los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas, o que llegue a este mismo resultado a través de excepciones a una regla general que exima los arrendamientos de bienes inmuebles, por lo que dicho precepto permite a los Estados miembros someter al I.V.A., a través de una regla general, los arrendamientos de bienes inmuebles y eximir de dicho impuesto únicamente, como excepción, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas.

4. URBANIZADORES DE TERRENOS, Y PROMOTORES Y CONSTRUCTORES DE EDIFICACIONES

Son asimismo empresarios a efectos del I.V.A., de acuerdo con lo dispuesto por la letra d) del apartado uno del art. 5 de la L.I.V.A., quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea de modo ocasional.

Si bien la regla general es la de que las actividades empresariales o profesionales hayan de realizarse con habitualidad, este precepto recoge una excepción, ya que de la literalidad del mismo se deduce que a diferencia de lo que ocurre en dicha regla general, en la que la nota de habitualidad califica subjetivamente al empresario o profesional, en el supuesto contemplado en este art. 5.Uno.d) –cuya razón de ser radica en que el mero hecho de que se proceda a la urbanización de un terreno dota al suelo de un valor añadido– la calificación de empresario no depende de la habitualidad, sino de la nota objetiva consistente en la realización de determinadas operaciones, y entre ellas, la urbanización, la promoción y construcción de edificaciones para su venta, aunque se realicen ocasionalmente, resultando clarificadora a este respecto la Resolución de la D.G.T. n.º 1629/2006, de 28 de julio, en la que se indicó que quien construye sobre una parcela de su propiedad una vivienda unifamiliar, con el propósito de transmitirla, y así lo hace, tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del I.V.A., estando sujeta la cesión de citada vivienda a este Impuesto, por realizarse la misma en el seno de una actividad empresarial o profesional.

Distinto es el caso de la persona que promueve la construcción de una vivienda con la intención de destinarla exclusivamente al uso propio, no para la venta. En un supuesto así no existe voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que, en consecuencia, tal persona no puede ser calificada de empresario a efectos del I.V.A. por dicha operación, tal como se indicó, por ejemplo, por la Resolución de la D.G.T. n.º 453/2005, de 21 de marzo.

Con carácter general, la Administración tributaria ha señalado que las ventas de terrenos por un particular están sujetas al I.V.A. cuando se dé alguna de las circunstancias siguientes:

- 1.º Que el terreno se encuentre afecto al desarrollo de las actividades descritas en el art. 5, apartado dos de la L.I.V.A.
- 2.º Si no se da esta circunstancia, la venta del terreno estará sujeta al I.V.A. sólo si el propietario ha efectuado la urbanización del mismo para luego proceder a su venta.

Y es que, como se indicó por la Resolución de la D.G.T. n.º 1740/2006, de 4 de septiembre, la urbanización de terrenos con la intención de proceder a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título atribuye la condición de empresario o profesional a los efectos del I.V.A., quedando citados terrenos incluidos en el patrimonio empresarial del organizador. La posterior venta de estos terrenos es una operación sujeta al tributo, con independencia del tiempo transcurrido desde que se realizó el proceso de urbanización. Sólo en el supuesto de que se hubieran realizado actuaciones sobre dichos terrenos que implicaran un consumo privado de los mismos, cabría considerar que éstos han pasado a formar parte del patrimonio particular de sus propietarios.

La Administración tributaria también ha precisado, en relación con la condición de urbanizador por quienes no tenían previamente la condición de empresarios o profesionales, que tal condición se adquiere desde que comienzan a incorporarse a los propietarios del suelo los correspondientes costes de urbanización, siempre que se correspondan efectivamente con obras de urbanización, es decir, con aquellas destinadas a la transformación física del terreno, y su propósito sea ceder por cualquier título el suelo resultante de esta actuación urbanística.

En consecuencia, en las transmisiones de terrenos que eventualmente puedan llevarse a cabo sin incorporar el transmitente costes de urbanización, haciéndose cargo el adquirente de todos los costes, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los mismos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al I.V.A. si el transmitente fuera un particular. En otro caso, esto es, si tales transmisiones se realizaran incorporándole ya parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá en todo caso la consideración de empresario ya que la satisfacción de los costes de la urbanización que transforma su terreno le convierte en urbanizador del mismo.

En definitiva, quien realice actividades de urbanización o promoción de terrenos para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título se convierte en empresario, en caso de que no lo fuera ya por otras actividades por él desarrolladas, pudiéndose probar la intención de destinar una parcela de suelo al desarrollo de una actividad empresarial, determinante a efectos de catalogar a un particular como empresario, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, en particular por los previstos en el apartado 2 del art. 27 del

Reglamento del I.V.A. (R.I.V.A., en adelante), aprobado por R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, desprendiéndose de ello que cuando un particular, titular de una parcela de suelo, no tenía la intención de vender, adjudicar o ceder por cualquier título el terreno urbanizado, entonces el mismo tampoco adquirió la condición de empresario o profesional, siendo ello así aunque con posterioridad cambie de opinión y proceda a la enajenación de las parcelas; mientras que, por el contrario, si dicho particular tenía la intención de vender la parcela de suelo urbanizada, tendría la consideración de promotor, y por tanto carácter de empresario, estando la transmisión sujeta al I.V.A.

El proceso de urbanización de un terreno comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial, por lo que el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada, no considerándose en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto al mismo no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado, razón por la que un terreno no estará en curso de urbanización a efectos del I.V.A. hasta que se haya iniciado sobre el mismo la ejecución de las obras de urbanización, es decir, hasta que comience la última de las fases señaladas, tal como, por ejemplo, se ha indicado por las Resoluciones de la D.G.T. n.º 333/2006, de 23 de febrero; 1243/2006, de 29 de junio; 1624/2006, de 28 de julio; 1750/2006, de 4 de septiembre; 341/2007, de 22 de febrero, y 2402/2008, de 16 de diciembre.

Este criterio se mantuvo también por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de octubre de 2004, Recurso de Casación n.º 7938/1999, en la que se declaró que sólo cuando media el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación pueda hablarse de un terreno apto para la edificación. Y que ni el convenio urbanístico, ni el Plan Parcial ni el Proyecto Urbanístico constituyen, en puridad de principios, una licencia o autorización administrativa, ni suponen el particular control administrativo por virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el ordenamiento urbanístico, se permite la edificación, añadiendo que sólo merecen la condición de «terrenos urbanizados o en curso de urbanización» aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos; reiterándose esta tesis en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2004, Recurso de Casación n.º 2327/1999, en la que se sostuvo que el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, no es bastante para declarar la exención en el I.V.A., pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.

Véanse también manteniendo igual doctrina las más recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2007, Recurso de Casación n.º 563/2001, 3 de abril de 2008, Recurso de Casación n.º 3914/2002, 22 de octubre de 2009, Recurso de Casación n.º 5684/2003, 13 de enero de 2011, Recurso de Casación n.º 1230/2007, y 24 de febrero de 2011, Recurso de Casación n.º 3735/2008.

La Audiencia Nacional siguió tradicionalmente un criterio opuesto al señalado en los párrafos precedentes, al entender que la L.I.V.A. no exigía a estos efectos que se hubiese producido una transformación material del terreno, sino que la expresión «en curso de urbanización» comprendía también los supuestos en que se hubieren aprobado definitivamente los instrumentos del planeamiento urbanístico que suponen la adquisición del derecho a urbanizar, siendo ilustrativas de ello, entre otras, sus Sentencias de 22 de abril de 1997, Recurso contencioso-administrativo n.º 521/1995, 2 de abril de 1998, Recurso contencioso-administrativo n.º 220/1995, 16 de mayo de 2000, Recurso contencioso-administrativo n.º 1090/1999, y 15 de marzo de 2002, Recurso contencioso-administrativo n.º 375/1999.

Ello no obstante, la doctrina del Tribunal Supremo ha sido, como ya se ha expuesto, meridianamente clara a este respecto, en sentido contrario a la tesis sustentada por la Audiencia Nacional, por lo que ésta se ha visto obligada a cambiar su criterio, tal como se observa en su Sentencia de 15 de diciembre de 2010, Recurso contencioso-administrativo n.º 5/2010, en la que se declaró, frente a las alegaciones de la parte recurrente de que en materia de proceso urbanizador debe prevalecer el criterio jurídico sobre el material, y de que debía sostenerse la condición empresarial a efectos del I.V.A. de los transmitentes que habían asumido los costes derivados de la urbanización entendiendo por tales no sólo los derivados de manera directa de la ejecución de las obras, sino también todos los resultantes de los trámites administrativos de la ejecución del planeamiento, que el criterio a tener en cuenta es el material, y no el jurídico, como tradicionalmente ella había vendido sustentando.

Lo dispuesto en este art. 5.Uno.d) de la L.I.V.A. es plenamente aplicable a los servicios prestados por una junta de compensación en nombre propio, pero por cuenta de sus miembros en ejecución de los fines asignados, como bien se puso de relieve, entre otras, en las Resoluciones de la D.G.T. n.º 145/2006, de 25 de enero, 530/2007, de 14 de marzo, 2107/2007, de 5 de octubre, 2355/2007, de 6 de noviembre, y 3/2008, de 3 de abril, en las que se afirmó que la actuación de las juntas de compensación que actúan como fiduciarias de sus miembros supone la realización de las obras de urbanización por éstas en nombre propio pero por cuenta de sus miembros.

Tales juntas, en la medida en que ordenan factores de producción materiales o humanos, adquieren la condición de empresarios o profesionales conforme al concepto general regulado en el art. 5.Uno.a) en relación con el 5, apartado dos de la Ley 37/1992, mientras que los juntacompensantes, en cuanto

que permanecen como titulares de los terrenos en todo momento, son quienes promueven la urbanización de terrenos al recibir estos servicios por las Juntas y se convierten en empresarios a efectos del I.V.A. en su calidad de urbanizadores de terrenos, conforme al citado art. 5.Uno.d) de la L.I.V.A., por lo que los servicios que realiza la junta en nombre propio, pero por cuenta de sus miembros en ejecución de los fines asignados, tienen la calificación de prestaciones de servicios sujetas y no exentas del I.V.A., siendo destinatario de las mismas los propios juntacompensantes, a quienes la junta habrá de repercutir el impuesto devengado a la vez que las correspondientes derramas.

Véase también en esta misma línea la Resolución del T.E.A.C. de 12 de julio de 2006, Reclamación económico-administrativa n.º 3992/2004, en la que se declaró que «la Junta de Compensación es sujeto pasivo del Impuesto en cuanto urbanizadora de los terrenos, financiando estas obras de urbanización a través de la exigencia a sus miembros de aportaciones en metálico o derramas, normalmente previas a que se preste el servicio de urbanización, en proporción al valor de su participación. Es decir, la Junta de Compensación actúa como empresaria al realizar actividades empresariales recibiendo unos servicios de urbanización que, a su vez, prestará a sus miembros, titulares de los terrenos a urbanizar. Por tanto, al estar sujeto al Impuesto este servicio de urbanización prestado a sus propios miembros, financiado con el cobro de estas derramas, la Junta de Compensación debe repercutir el correspondiente Impuesto a sus miembros, que debe ser soportado por estos».

5. LOS QUE EFECTÚEN, DE FORMA OCASIONAL, ENTREGAS DE MEDIOS DE TRANSPORTE NUEVOS

Son también empresarios, de acuerdo con el art. 5.Uno.e) de la L.I.V.A., quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del I.V.A. en virtud de lo dispuesto en los apartados uno y dos del art. 25 de dicha Ley, en la que se precisa que quienes realicen tales actividades sólo son empresarios o profesionales a los fines de dichas entregas.

Según el art. 2.a) de la Directiva 2006/112/C.E., de 28 de noviembre –cuyo contenido se reproduce en el art. 13 de la L.I.V.A.– se consideran «medios de transporte» los siguientes, siempre que estén destinados al transporte de personas o de mercancías: a) los vehículos terrestres con motor de cilindrada superior a 48 cm³ o de potencia superior a 7,2 kw; b) las embarcaciones con una longitud superior a 7,5 m, salvo las embarcaciones afectadas a la navegación en alta mar y que efectúen un tráfico remunerado de viajeros o al ejercicio de una actividad comercial, industrial o pesquera, así como las embarcaciones de salvamento y asistencia en el mar y las embarcaciones afectadas a la pesca costera; y c) las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kg, salvo las aeronaves utilizadas por compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado.

Y precisa en este mismo precepto que dichos medios de transporte se consideren «nuevos» en los casos siguientes: a) respecto de los vehículos terrestres con motor, cuando la entrega se efectúe dentro de los seis meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando el vehículo haya recorrido un máximo de 6.000 kilómetros; b) respecto de las embarcaciones, cuando la entrega se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando el barco haya navegado un máximo de 100 horas; y c) respecto de las aeronaves, cuando la entrega se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando la aeronave haya volado un máximo de 40 horas.

6. PERSONAS QUE SE REPUTAN EMPRESARIOS O PROFESIONALES
A LOS SOLOS EFECTOS DE LO DISPUESTO EN LOS ARTS. 69, 70 Y 72
DE LA L.I.V.A.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2010, el art. 43 de la Directiva 2006/112/C.E. recibió nueva redacción por el art. 2.1 de la Directiva 2008/8/C.E., de 12 de febrero, por la que se modifica dicha Directiva 2006/112/C.E., en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, pasando a disponer dicho art. 43 que a los fines de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades o realice operaciones que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al I.V.A. de conformidad con el art. 2, apartado 1 de referida Directiva 2006/112/C.E., tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados; y lo propio sucederá, esto es, tendrá asimismo la consideración de sujeto pasivo, una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del I.V.A.

En cumplimiento de este mandato, en el apartado primero de la Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la D.G.T., relativa a la aplicación e interpretación de determinadas Directivas comunitarias en materia del I.V.A., dictada ante la imposibilidad de contar con una Ley promulgada antes del 31 de diciembre de 2009 que estuviese en vigor el 1 de enero de 2010, como ordenaba dicha Directiva 2008/8/C.E., de 12 de febrero, se señaló que de conformidad con lo establecido en esa nueva redacción del art. 43 de la Directiva 2006/112/C.E. y a los solos efectos de lo dispuesto en los artículos de la L.I.V.A. referidos al lugar de realización de las prestaciones de servicios, se consideraban empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les fuesen prestados quienes realizasen actividades empresariales o profesionales de forma simultánea con otras que no estuviesen sujetas al I.V.A., así como las personas jurídicas que no actuasen como empresarios o profesionales siempre que, en este caso, tuviesen asignado un número de identificación a efectos del I.V.A. suministrado por la Administración tributaria española.

Una vez promulgada 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 nor-

mativa comunitaria, se ha procedido a reformar nuestra legislación interna en el sentido querido por la normativa comunitaria a través de un instrumento de mayor rango, eficacia y jerarquía que una simple Resolución de la Dirección General de Tributos, disponiéndose a este respecto la inclusión de un nuevo apartado cuatro en el art. 5 de la L.I.V.A., en el que se dispone que a los solos efectos de lo dispuesto en los arts. 69, 70 y 72 de dicha norma, se reputan empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

- a) Quienes realicen actividades empresariales o profesionales de forma simultánea con otras que no estén sujetas al I.V.A. de acuerdo con lo dispuesto en el art. 4.Uno de la L.I.V.A.
- b) Y las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del I.V.A. suministrado por la Administración española.

III. DELIMITACIÓN DE LA NOCIÓN DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL A FINES DEL I.V.A.

Para que las operaciones puedan considerarse empresariales y, por tanto, sujetas a I.V.A., no basta con que el transmitente sea empresario o profesional. También se exige que la operación se efectúe en el desarrollo de su actividad.

A estos fines, y siguiendo una ya clásica definición de nuestro ordenamiento jurídico tributario, en el apartado dos del art. 5 de la L.I.V.A. se dispone que son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios, concepto del que se extraen las dos notas características de la actividad empresarial o profesional: la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, y la finalidad que se persigue con esta actividad de ordenación. Son necesarios, pues, dos requisitos para que se pueda afirmar la existencia de actividades empresariales, uno objetivo, que es la ordenación por cuenta propia de factores productivos, y otro subjetivo, consistente en que tal ordenación persiga la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El requisito objetivo esencial para que existan actividades empresariales es la ordenación por cuenta propia de factores productivos, con lo que se excluye el trabajo dependiente de trabajadores por cuenta ajena y funcionarios. Y se cumple con dicho requisito cuando la ordenación por cuenta propia se refiera a elementos materiales y a recursos humanos, sin que se exija la conjunción de ambos factores productivos, sino que basta que se dé sólo uno de ellos, lo que hace que entren en la definición de empresarios los profesionales independientes, e incluso los meros intermediarios, sin que sea preciso que cuenten con una organización de personal a su servicio.

El requisito subjetivo es la intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, lo que en materia de I.V.A. significa que se comprenden todas las fases de esa fabricación y comercialización de bienes y servicios, en oposición al consumo de los mismos, ya que son precisamente los últimos beneficiarios de los distintos valores añadidos los sujetos que deben soportar la carga acumulada por este gravamen sin posibilidad alguna de deducción.

Luego de este concepto genérico, el legislador establece una lista abierta de los supuestos más típicos y usuales de actividad empresarial o profesional, señalando al respecto que, en particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Estos conceptos de nuestra normativa interna se basan en lo dispuesto por el art. 9 de la Directiva 2006/112/C.E., en el que, luego de señalar, como ya se ha indicado que se consideran «sujetos pasivos» del I.V.A. quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad, manifiesta que se entenderá por «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas, añadiéndose asimismo, que en particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Este concepto de «explotación» se refiere, conforme a las exigencias del principio de la neutralidad del sistema común del I.V.A., a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, que tienen por finalidad obtener del bien de que se trate ingresos continuados en el tiempo, tal como se ha puesto de relieve en diversas Sentencias del T.J.C.E., tales como, por ejemplo, las de 4 de diciembre de 1990, *W. M. van Tiem contra Staatssecretaris van Financiën*, As. C-186/89; 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem*, As. C-60/90; 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise-Cabinet A. Forest SARL contra Ministre du Budget*, As. C-306/94; 26 de septiembre de 1996, *Renate Enkler contra Finanzamt Homburg*, As. C-230/94; 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm CV contra Staatssecretaris van Financiën*, As. C-80/1995; 26 de junio de 2003, *Finanzamt Groß-Gerau y MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, As. C-305/2001; 26 de junio de 2003, *KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR y Finanzamt Charlottenburg*, As. C-442/2001; 29 de abril de 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) contra Fazenda Pública*, As. C-77/01; 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) contra État belge*, As. C-8/03; 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz*, As. C-465/03; 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-223/03,

y 6 de octubre de 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten y Finanzamt Klagenfurt*, As. C-267/08.

Constituye, por otra parte, doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas que la actividad económica debe definirse en términos objetivos. Así se ha puesto de relieve, entre otras, por las Sentencias de este Tribunal de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, As. 235/85; 26 de septiembre de 1996, *Renate Enkler contra Finanzamt Homburg*, As. C-230/94; 12 de septiembre de 2000, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica*, As. C-260/98; 12 de enero de 2006, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03; 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-223/03; 21 de febrero de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-255/02; 26 de junio de 2007, *T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, Mobilkom Austria AG, anteriormente mobilkom Austria AG & Co. KG, Master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH, Hutchison 3G Austria GmbH, Tele.ring Telekom Service GmbH, Tele.ring Telekom Service GmbH, sucesora de los derechos de TRA 3G Mobilfunk GmbH, contra Republik Österreich*, As. C-284/04; 26 de junio de 2007, *Hutchison 3G U.K. Ltd, MmO₂ plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (U.K.) Ltd, Vodafone Group Services Ltd contra Commissioners of Customs and Excise*, As. C-369/04; 13 de diciembre de 2007, *Landesanstalt für Landwirtschaft contra Franz Götz*, As. C-408/06; 16 de septiembre de 2008, *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs e Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, As. C-288/07; 6 de octubre de 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten y Finanzamt Klagenfurt*, As. C-267/08, y 12 de noviembre de 2009, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, As. C-154/08. Esta exigencia de definir la actividad económica en términos objetivos ha sido igualmente requerida por el Tribunal Supremo, en, por ejemplo, su Sentencia de 8 de julio de 2004, Recurso de Casación n.º 1181/1999.

Es importante señalar que en la ya citada S.T.J.C.E. de 12 de enero de 2006, se efectuó una interesante puntualización en relación con este carácter objetivo de la actividad económica, al señalarse que el mismo es independiente de cuál sea la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento.

En dicha Sentencia se concluyó declarando, ante el supuesto concreto sometido a su enjuiciamiento –consistente en que una sociedad A establecida en un Estado miembro vendía bienes a otra sociedad B establecida en otro Estado miembro; la sociedad B incumplía sus obligaciones de I.V.A., al revender los bienes adquiridos a bajo precio a la sociedad C repercutiendo un I.V.A. que no había ingresado; la sociedad C revendía los bienes a otra sociedad intermediaria, la D, ingresando el I.V.A. repercutido luego de haberse deducido el

I.V.A. soportado por repercusión de B; y la sociedad D revendía a una sociedad exportadora, exenta del I.V.A., pero que recuperaba dicho impuesto al comprar los bienes que exportaba— que operaciones como éstas, que no son constitutivas en sí mismas de fraude al I.V.A., son entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal, y una actividad económica en el sentido de los arts. 2, apartado 1; 4 y 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Y ello porque las mismas cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, con independencia de cuál sea la intención de un operador, diferente del sujeto pasivo afectado, que intervenga en la misma cadena de entregas y/o del posible carácter fraudulento —del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo— de otra operación que forma parte de esa cadena, y que sea anterior o posterior a la operación realizada por mencionado sujeto pasivo.

En esta Sentencia se declaró el carácter de operaciones sujetas al I.V.A. de las entregas de bienes realizadas por empresas que se vieron inmersas en un fraude en cadena, se advirtió de la imposibilidad, por parte de las Administraciones fiscales de los Estados miembros, de realizar investigaciones con el fin de determinar la intención, fraudulenta o no, del sujeto que realiza las operaciones gravadas, se recordó el carácter de sujetos pasivos de quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, fuesen cuales fuesen las finalidades y los resultados de dicha actividad, y se declaró el carácter objetivo de los conceptos y operaciones imponibles con arreglo a la Sexta Directiva, resaltando el carácter estrictamente individual de cada uno de los hechos imponibles gravados por el I.V.A., y se interpretó, en consecuencia, que cada transacción debe ser considerada en sí misma, sin que pueda ser modificada por hechos anteriores o posteriores a la operación realizada por el sujeto pasivo.

Conforme con lo expuesto, se precisó también en esta Sentencia que el derecho de un sujeto pasivo que efectúa tales operaciones a deducir el I.V.A. soportado no puede verse afectado tampoco por la circunstancia de que en la cadena de entregas de la que forman 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 al I.V.A.; añadiendo que la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el I.V.A. devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el I.V.A. ingresado.

Véase también la Sentencia de este mismo Órgano de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-223/03, también ya anotada, en la que se afirmó que la cuestión de si una operación se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal es irrelevante para determinar si constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios y una actividad económica, declarándose por ello que

las operaciones que se realicen constituirán entregas de bienes o prestaciones de servicios y una actividad económica en el sentido de los arts. 2, apartado 1, 4, apartados 1 y 2, 5, apartado 1, y 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando las mismas cumplen los criterios objetivos en que se basan dichos conceptos, aunque se hayan llevado a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, sin otro motivo económico.

Esta doctrina se reiteró en la S.T.J.C.E. de 21 de febrero de 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-255/02, en la que se analizaron una serie de operaciones en cadena con las que se pretendía la deducción de las cuotas correspondientes a unos edificios que iban a constituir los *call centers* de una entidad financiera, que tenía una prorrata de deducción del 5%, por lo que instrumentó la meritada cadena de operaciones, con la que pretendía que fueran entidades participadas por ella al 100% quienes adquiriesen los edificios y se los alquilasen, facilitando de esta forma la deducción de las cuotas soportadas.

El Tribunal estimó que el hecho de que la finalidad con la que se lleva a cabo una operación sea la consecución de una ventaja fiscal es algo irrelevante en cuanto a su sujeción al I.V.A., por lo que declaró que susodicha operación, aun en el caso de que se hubiese realizado con esa finalidad, mantiene su vigencia y efectos.

Y añadió la puntualización de que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del I.V.A. –véanse, entre otras, sus Sentencias de 6 de abril de 1995, *BLP Group PCL contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-4/94, y de 9 de octubre de 2001, *Commissioners of Customs & Excise contra Cantor Fitzgerald International*, As. C-108/99–, por lo que cuando un sujeto pasivo puede elegir entre dos operaciones, la normativa comunitaria en materia de I.V.A. no le obliga a optar por la que maximice el pago del I.V.A., ya que el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal.

Debe tenerse presente, en todo caso, que si bien el art. 9 de la Directiva 2006/112/C.E. asigna un ámbito de aplicación muy amplio al I.V.A., únicamente contempla, sin embargo, las actividades de carácter económico, como ha precisado el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en múltiples ocasiones. Véanse, por ejemplo, sus Sentencias de 26 de marzo de 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos*, As. 235/85; 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise-Cabinet A. Forest SARL contra Ministre du Budget*, As. C-306/94; 12 de septiembre de 2000, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Helénica*, As. C-260/98; 26 de junio de 2003, *Finanzamt Groß-Gerau y MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, As. C-305/2001; 29 de abril de 2004, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (E.D.M.) contra Fazenda Pública*, As. C-77/01; 21 de octubre de 2004, *Banque Bruxelles Lambert SA (B.B.L.) contra État belge*, As. C-8/03; 26 de

mayo de 2005, *Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz*, As. C-465/03; 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation contra Commissioners of Customs & Excise*, As. C-223/03; 26 de junio de 2007, *T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, Mobilkom austria AG, anteriormente mobilkom austria AG & Co. KG, Master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH, Hutchison 3G Austria GmbH, Tele.ring Telekom Service GmbH, Tele.ring Telekom Service GmbH, sucesora de los derechos de TRA 3G Mobilfunk GmbH, contra Republik Österreich*, As. C-284/04; 26 de junio de 2007, *Hutchison 3G U.K. Ltd, MmO₂ plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (U.K.) Ltd, Vodafone Group Services Ltd contra Commissioners of Customs and Excise*, As. C-369/04; 13 de diciembre de 2007, *Landesanstalt für Landwirtschaft contra Franz Götz*, As. C-408/06; 16 de septiembre de 2008, *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs e Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council, West Berkshire District Council*, As. C-288/07; y 6 de octubre de 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten y Finanzamt Klagenfurt*, As. C-267/08.

La falta de realización de actividades económicas propiamente dichas fue la que condujo a este Tribunal a afirmar –en sus ya referidas Sentencias de 26 de junio de 2007– que no estábamos en presencia de operaciones sujetas al I.V.A. en el otorgamiento, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de las frecuencias, de derechos como los derechos de uso de frecuencias del espectro electromagnético con la finalidad de prestar servicios de telecomunicaciones móviles al público en general, mediante una adjudicación en subasta, y de unas licencias como las de telecomunicaciones móviles de tercera generación, denominadas «U.M.T.S.», mediante subasta de los derechos de uso de equipos de telecomunicaciones.

El primer supuesto resuelto por estas Sentencias, el As. C-284/04, se refería a una petición de decisión prejudicial planteada por el Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien (Austria), en el procedimiento entre T Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, mobilkom austria AG, anteriormente mobilkom austria AG & Co. KG, master-talk Austria Telekom Service GmbH & Co. KG, ONE GmbH, Hutchison 3G Austria GmbH, tele.ring Telekom Service GmbH, y tele.ring Telekom Service GmbH, sucesora de los derechos de TRA 3G Mobilfunk GmbH, y Republik Österreich, acerca de la interpretación del art. 4 de la Sexta Directiva, siendo la principal cuestión suscitada la de si podía, o no, considerarse una «actividad económica» el otorgamiento de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil a empresas de telefonía móvil, por parte de un Estado miembro, que, inicialmente, determina mediante subasta la mejor oferta por el canon de uso de frecuencias, asignando posteriormente las frecuencias al mejor postor.

Y el segundo caso, el As. C-369/04, consistió en otra petición de decisión prejudicial planteada en este caso por el V.A.T. and Duties Tribunal, London, en el procedimiento entre Hutchison 3G U.K. Ltd, mmO₂ plc, Orange 3G Ltd, T Mobile (U.K.) Ltd, y Vodafone Group Services Ltd, y los Commissioners of

Customs and Excise, que recabaron una interpretación acerca de si la expresión «actividad económica» a efectos del art. 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, incluye, o no, la concesión de las licencias de telecomunicaciones móviles de tercera generación, con arreglo al estándar U.M.T.S./I.M.T. 2000, por parte del Secretary of State for Trade and Industry, mediante una subasta de los derechos de uso de equipos de telecomunicaciones en partes definidas del espectro electromagnético.

En ambos supuestos la respuesta a las controversias suscitadas entre las respectivas partes antes enunciadas fue la misma, y consistió en afirmar que el otorgamiento o la concesión, por la autoridad nacional de reglamentación responsable de la asignación de frecuencias, de derechos como los derechos de uso de frecuencias del espectro electromagnético con la finalidad de prestar servicios de telecomunicaciones móviles al público en general, o de unas licencias como las de telecomunicaciones móviles de tercera generación, denominadas «U.M.T.S.», mediante adjudicaciones en subasta, no constituye una «actividad económica» tal como ésta aparecía establecida por el art. 4.Dos de la Sexta Directiva, según la interpretación dada a este precepto por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, por lo que estas actividades no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Citadas actividades, que se concretan en la expedición de autorizaciones que permiten a los operadores económicos que las obtienen efectuar la explotación de los derechos de uso que las mismas otorgan, ofreciendo sus servicios al público en el mercado de las telecomunicaciones móviles a cambio de una contraprestación, vienen impuestas por el Derecho comunitario para garantizar la adecuada y eficaz utilización del espectro de frecuencias, con la finalidad de evitar interferencias perjudiciales entre los sistemas de radio y comunicación y otros sistemas técnicos espaciales o terrestres, así como la gestión eficaz de las radiofrecuencias, y suponen sencillamente un previo requisito, absolutamente necesario, para el acceso de los operadores económicos al mercado de las telecomunicaciones móviles.

No representa dicha actividad una participación de la autoridad nacional competente –que es, en exclusiva, el Estado miembro de que se trate– en dicho mercado, toda vez que son únicamente mencionados operadores, una vez en posesión de la titularidad de sus derechos, quienes actúan en el mismo, explotando el bien en cuestión con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, sin que tal autoridad participe en susodicha explotación, ya que la misma se limita en exclusiva a ejercer una tarea controladora y de reglamentación del uso del espectro electromagnético.

Por ello, en definitiva, el otorgamiento o concesión de mencionadas licencias no constituye a juicio del Tribunal de Justicia comunitario, que comparto, una «actividad económica» a efectos de lo dispuesto por el art. 4.Dos de la Sexta Directiva, apartándose de esta forma dicho Tribunal de las conclusiones de la

Abogada General Sra. Juliane Kokott, presentadas, tanto en lo referente al As. C-284/04 como al C-369/04, el 7 de septiembre de 2006, que había mantenido al respecto (apartado 77 y conclusión primera del As. C-284/04, y apartado 73 y conclusión primera del As. C-369/04), que la subasta, organizada por un organismo estatal, de licencias relativas al derecho a usar, durante un período de tiempo establecido, determinadas partes del espectro electromagnético para prestar servicios de telefonía móvil, debía considerarse como explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, y, por ello, como actividad económica.

Y ninguna relevancia tiene, en contra de esta afirmación de que no estamos en estos casos en presencia de una «actividad económica» la circunstancia de que el otorgamiento de los derechos mencionados a los operadores económicos se llevase a cabo previo pago de un canon, ya que este hecho no puede llegar a modificar la calificación jurídica de esta actividad, tal como ya se había puesto de relieve en las S.S.T.J.C.E. de 19 de enero de 1994, *S.A.T. Fluggesellschaft contra Organización Europea para la Seguridad de la Navegación Aérea (Eurocontrol)*, As. C-346/92, y de 18 de marzo de 1997, *Diego Cali & Figli contra Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG)*, As. C-343/95.

Con fundamento en estos pronunciamientos del Tribunal de Justicia comunitario, en la Resolución del T.E.A.C. de 28 de mayo de 2008, Reclamación económico-administrativa n.º 3408/2006 –ante la cuestión de si la actividad consistente en el otorgamiento de licencias para el establecimiento de la red de telecomunicaciones necesaria y para la explotación del servicio de comunicaciones móviles de tercera generación efectuada por el Estado Español, a través de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de Información (S.E.T.S.I.), debe considerarse una actividad económica en el sentido que recoge la Sexta Directiva comunitaria y por ende la legislación española– se afirmó que esta actividad, consistente en otorgar la licencia individual de tipo B2 para el establecimiento de la red de telecomunicaciones necesaria y para la explotación del servicio de comunicaciones móviles de tercera generación, no constituye actividad económica en los términos exigidos ni por la normativa comunitaria ni por la L.I.V.A., toda vez que con dicha actividad la autoridad nacional competente no participa en la explotación de un bien, consistente en los derechos de uso del espectro de radiofrecuencias, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Con ese procedimiento de otorgamiento, dicha autoridad ejerce exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso, constituyendo, pues, citada autorización un requisito previo y necesario para el acceso de operadores económicos al mercado de las telecomunicaciones móviles, pero no constituye una participación de la autoridad nacional competente en dicho mercado.

Respecto a esta materia, una de las cuestiones que en nuestro Derecho interno ha suscitado mayores controversias ha sido el de la sujeción, o no, a I.V.A.

de las actividades u operaciones efectuadas por los Registradores de la Propiedad como liquidadores de las Oficinas Liquidadoras Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Esto fue objeto de viva polémica polémico en el pasado, toda vez que mientras la Audiencia Nacional –Sentencias de 8 de marzo de 1999, Recurso contencioso-administrativo n.º 865/1997, y 31 de mayo de 1999, Recurso contencioso-administrativo n.º 256/1997–; algún Tribunal Superior de Justicia, como el de Extremadura –Sentencia de 7 de junio de 2002, Recurso contencioso-administrativo n.º 296/1999–; y el T.E.A.C. –véanse, por ejemplo, sus Resoluciones de 19 de diciembre de 1996, Recurso de Alzada n.º 7130/1995, y 24 de noviembre de 1997, Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio n.º 1525/1996–, entendieron que debía darse una respuesta positiva a esta cuestión; otros Tribunales Superiores de Justicia –*v. gr.*, Sentencias del T.S.J. de la Región de Murcia de 19 de abril de 2000, Recurso contencioso-administrativo n.º 2121/1997, y 19 de octubre de 2000, Recurso contencioso-administrativo n.º 2896/1997; y del de Castilla y León (Burgos) de 8 de noviembre de 2001, Recurso contencioso-administrativo n.º 263/2000– afirmaron, por el contrario, que dichas actividades u operaciones estaban no sujetas al I.V.A.

Precisamente contra la última de las Sentencias citadas, la del T.S.J. de Castilla y León de 8 de noviembre de 2001, se interpuso recuso de casación en interés de ley n.º 42/2002, que fue desestimado por la S.T.S. de 12 de julio de 2003, al declararse en ella que constituyen operaciones no sujetas al I.V.A. la actividad de los Registradores de la Propiedad, como titulares de las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios, ratificándose esta doctrina en la S.T.S. de 3 de julio de 2006, Recurso n.º 226/2002, en la que se declaró la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de fecha 30 de mayo de 2002, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del T.S.J. de Extremadura, y en la S.T.S. de 12 de febrero de 2007, Recurso de casación para la unificación de doctrina n.º 262/2003, en la que se decretó la inadmisión del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de fecha 12 de mayo de 2003, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del mismo T.S.J. de Extremadura.

A raíz de citada S.T.S. de 12 de julio de 2003 la Audiencia Nacional modificó su criterio, apreciándose este cambio de rumbo en su Sentencia de 23 de octubre de 2003, Recurso contencioso-administrativo n.º 615/2000, en la que se declaró la no sujeción al I.V.A. de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.

Parecía claro, a la vista de todas estas sentencias, cuál era el estado de la cuestión, y cómo debía resolverse la misma.

Sin embargo, la S.T.J.C.E. de 12 de noviembre de 2009, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España, As. C-154/08, dio un giro completo a la doctrina mantenida al respecto por nuestros Tribunales internos, al declararse en ella, atendiendo a la petición de la Comisión, que el Reino de

España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de los arts. 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva en materia de I.V.A. (actualmente derogada, como ya se ha indicado, por la Directiva 2006/112/C.E.), al haber considerado que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no estaban sujetos al I.V.A.

Se planteó el Tribunal, en primer lugar, la cuestión de si los servicios prestados por los Registradores-liquidadores a las CC.AA. constituyen actividades económicas en el sentido del art. 2 de la Sexta Directiva en materia de I.V.A.; en segundo término, si dichas actividades se efectúan con carácter independiente de conformidad con el art. 4, apartados 1 y 4, de dicha Directiva; y, en tercer lugar, si el Reino de España puede alegar, como hizo, la no sujeción al I.V.A. establecida en el art. 4, apartado 5, párrafo primero, de tal Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública.

Respecto al primer interrogante, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dado una respuesta afirmativa, lo cual era fácilmente predecible a la vista de su previa doctrina sobre este concreto aspecto. Recordemos a este propósito que dicho Tribunal ha afirmado en múltiples y reiteradas ocasiones, que el concepto de actividades económicas, recogido en el art. 4, apartado 2, de la Sexta Directiva aparece revestido de una gran amplitud y tiene carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, independientemente de sus fines o de sus resultados, por lo que, en suma, cualquier actividad, realizada con carácter permanente y efectuada a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación, puede calificarse como actividad económica.

Aplicando tal doctrina, en esta sentencia de 12 de noviembre de 2009 se afirmó, habida cuenta de la apuntada extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, que hay que concluir afirmando que los Registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las CC.AA., de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la normativa comunitaria en materia de I.V.A. Y se precisó que dado el ya mencionado carácter objetivo del concepto de actividades económicas, es irrelevante que las actividades de los Registradores-liquidadores consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público, ya que el art. 6 de la Sexta Directiva prevé de forma expresa la sujeción al régimen del I.V.A. de determinadas actividades ejercidas por mandato legal. En consecuencia, según el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, las actividades de liquidación y de recaudación realizadas por los Registradores-liquidadores a cambio del abono de un porcentaje de las cantidades recaudadas constituye una actividad económica en el sentido del art. 4.2 de la Sexta Directiva, y representa, en concreto, una prestación de servicios realizada a título oneroso a efectos de lo dispuesto por el art. 2.1, de tal norma comunitaria.

En relación con la segunda cuestión mencionada: la de si las actividades de los Registradores-liquidadores se efectúan con carácter independiente de conformidad con el art. 4, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva, el Tribunal señala que no existe ningún vínculo de subordinación de éstos con las CC.AA., ya que los mismos:

Por una parte, se procuran y organizan los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades, no resultando relevantes a estos fines, como ya se había declarado en las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión contra Países Bajos, As. 235/85, y de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, As. C-202/90, ni la dependencia funcional de aquéllos respecto de las CC.AA., que pueden darles instrucciones, ni tampoco la sujeción de los mismos a un control disciplinario por parte de éstas.

Por otra, porque los Registradores-liquidadores soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida en que el beneficio que obtienen de ella depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad, de su eficacia e incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de sus actividades.

Y por otra, en fin, porque tampoco de la circunstancia de que las CC.AA. puedan ser consideradas responsables por los actos de los Registradores-liquidadores realizados en cuanto delegados de la autoridad pública tampoco basta para establecer la existencia de vínculos de subordinación, como ya se había declarado en la ya citada S.T.J.C.E. de 25 de julio de 1991.

Por último, respecto a la tercera cuestión: la de si es pertinente aplicar en este supuesto la no sujeción al I.V.A. establecida en el art. 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un organismo de Derecho público como autoridad pública, la respuesta del Tribunal fue también tajante en sentido negativo, toda vez que los Registradores-liquidadores no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órganos de Derecho público, al no estar los mismos integrados en la organización de la Administración pública, sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal. Por esta razón por la que aun cuando la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, al confiar las CC.AA. esta actividad a terceros independientes no puede aplicarse la regla de no sujeción prevista en susodicho art. 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

España había invocado, en todo caso, su dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión de las Comunidades Europeas, por tener éste su origen en referida S.T.S. de 12 de julio de 2003.

Esta alegación sin embargo tampoco prosperó, ya que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo señaló al respecto, con fundamento en sus precedentes senten-

cias de 5 de mayo de 1970, Comisión contra Bélgica, As. 77/69, y 9 de diciembre de 2003, Comisión contra Italia, As. C-129/00, que es posible declarar un incumplimiento de un Estado miembro cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión haya originado el mismo, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente.

Para dar cumplimiento a esta sentencia del T.J.C.E., mediante 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, se procedió a añadir una letra c) al apartado 2 del art. 4 de la L.I.V.A., según el cual se entienden realizados en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

IV. INICIO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Me referiré, por último, a la cuestión de cuándo se deben entender iniciadas las actividades económicas, que en su momento suscitó bastante polémica en España.

El apartado dos del art. 5 de la L.I.V.A., en la redacción dada al mismo por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dispone que a efectos del I.V.A. las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado uno de dicho precepto; añadiendo que quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del I.V.A.

Esta precisión legal tuvo que introducirse para adecuar nuestro ordenamiento jurídico a la doctrina sentada por la S.J.C.E. de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, y su contenido enlaza de forma directa e inmediata con el ejercicio del derecho a la deducción en el I.V.A., derecho que tiene como finalidad liberar por completo al empresario o profesional del peso del I.V.A., devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas, y que garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas ellas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al I.V.A., tal como ha declarado este Tribunal en multitud de ocasiones.

Ahondando en esa idea, es preciso también, en cualquier caso, que asimismo sean deducibles, sin trabas de ninguna índole, las cuotas de I.V.A. soportadas como consecuencia de las actividades previas llevadas a cabo antes del comienzo regular de las operaciones económicas, ya que, en caso contrario, se estarían

generando a los sujetos afectados por las hipotéticas limitaciones que al efecto se pudiesen introducir una serie de costes financieros.

Y así lo ha admitido abiertamente el T.J.C.E. en varios pronunciamientos, constituyendo buen ejemplo de ello, entre otras, sus Sentencias de 14 de febrero de 1985, *D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen contre Minister van Financiën*, As. 268/83, y de 29 de febrero de 1996, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (Inzo), en liquidación, contra Belgische Staat*, As. C-110/94, cuya doctrina, si bien referida a la interpretación del art. 4 de la Sexta Directiva respecto a las nociones de «actividad económica» y de «sujeto pasivo», tiene, sin embargo, claras consecuencias en relación con el derecho a la deducción del I.V.A. soportado con anterioridad al comienzo efectivo de las operaciones sujetas al I.V.A., que fue, en realidad, lo que motivó el planteamiento de las correspondientes cuestiones prejudiciales resueltas a través de estas Sentencias.

Esta tesis se resume en el apartado 45 de la antes citada Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija y otros*, en donde se concluye señalando que: «Cualquier otra interpretación del art. 4 de la Sexta Directiva supondría gravar al operador económico con el coste del I.V.A. en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo, conforme al art. 17, y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma».

Se desprende de todo ello, como se pone de manifiesto en el apartado 47 de esta Sentencia, que quien tiene la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica en el sentido de dicho art. 4 de la Sexta Directiva (actual art. 9 de la Directiva 2006/112/C.E.) y realiza, con dicho fin, los primeros gastos de inversión, debe ser considerado sujeto pasivo, y al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los arts. 17 y ss. de referida Sexta Directiva (arts. 167 y ss. de la Directiva 2006/112/C.E.), a deducir de inmediato el I.V.A. devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo entiende, en definitiva, que para el reconocimiento de la condición de sujeto pasivo del I.V.A. a un empresario o profesional no es necesario esperar al inicio efectivo de su actividad, ya que basta a estos efectos con la mera intención, confirmada por elementos objetivos, de comenzar con carácter independiente una actividad económica, momento a partir del cual ya adquiere mencionado status, si bien con carácter provisional, puesto que el mismo sólo se torna definitivo si la intención de inicio de las actividades económicas se ha puesto de relieve de buena fe por el interesado.

Esta tesis se confirmó, por, entre otras, las posteriores Sentencias de este mismo Órgano de 8 de junio de 2000, *Commissioners of Customs & Excise contra Midland Bank plc*, As. C-98/98; 8 de junio de 2000, *Grundstücksgemeinschaft*

Schloßstraße GbR contra Finanzamt Paderborn, As. C-396/98; y 8 de junio de 2000, *Finanzamt Goslar contra Brigitte Breitsohl*, As. C-400/98, en todas las cuales se ha declarado la existencia de dicho derecho a deducir, y su plena subsistencia, salvo la existencia de circunstancias fraudulentas o abusivas, aun cuando la Administración Tributaria conozca, desde la primera liquidación del I.V.A., que la actividad económica proyectada no se realizará.

La doctrina de estas Sentencias del Tribunal comunitario ha sido aplicada por el Tribunal Supremo en, por ejemplo, sus Sentencias de 8 de febrero de 2003, Recurso de Casación n.º 651/1998, 31 de octubre de 2007, Recurso de Casación n.º 4156/2002, 15 de abril de 2008, Recurso de Casación n.º 4372/2002, y 20 de abril de 2009, Recurso de Casación n.º 624/2003.

Tanto el momento en que se adquiere la condición de empresario o profesional como la intención de destinar los bienes o servicios adquiridos o recibidos a una determinada actividad empresarial son una cuestión de hecho que debe acreditarse por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. En este sentido, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la Sección 2.ª del capítulo II del título III de la L.G.T., en particular lo señalado en su art. 105.I, según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten.

Al objeto de poder acreditar que la adquisición de bienes o servicios se realiza con la intención de destinarlos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, debe tenerse en cuenta también el art. 27 del R.I.V.A., que dispone que a estos efectos son utilizables cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, pudiéndose tener en cuenta, entre otras, las circunstancias siguientes: a) la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar; b) el período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional; c) el cumplimiento de las obligaciones formales registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales; d) disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar; y e) haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del I.V.A. y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

BIBLIOGRAFÍA

- CALVO VÉRGEZ, J., «Deducción de I.V.A. soportado antes del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Algunas consideraciones», *Revista de Información Fiscal, Lex Nova*, n.º 63, 2004.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Operaciones interiores en el I.V.A. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2005.
- *El derecho a la deducción del I.V.A. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia comunitario, y su reflejo en nuestro Derecho interno*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006.
- *Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos del I.V.A.*, Pamplona, Aranzadi & Thomson Reuters, 2010.
- FALCÓN Y TELLA, R., «La no sujeción a I.V.A. de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario y la S.T.S. de 12 julio 2003», *Quincena Fiscal*, n.º 15, 2003.
- «Las cadenas de fraude en el I.V.A. y la S.T.J.C.E. 12 enero 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la L.G.T. y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2006.
- «El fraude de ley y el I.V.A. (S.T.J.C. Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el I.V.A. soportado», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2006.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., «Consideraciones sobre neutralidad fiscal en el ámbito empresarial», *Contabilidad y Tributación*, n.º 262, 2005.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «La deducción de las cuotas del I.V.A. de las actividades preparatorias para el comienzo de las actividades empresariales y profesionales», *Temas tributarios de actualidad*, n.º 25/27, 2003.
- PUEBLA AGRAMUNT, N., «Fraudes de I.V.A. en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 2006.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Una nueva polémica en torno al I.V.A. en las operaciones urbanísticas: la condición de urbanizador», *Jurisprudencia Tributaria 2005-III*.
- RUIZ GARIJO, M., «El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del T.J.C.E.», *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2006.
- SÁNCHEZ AYUSO, I., «El I.V.A. deducible en las sociedades holding», *Temas tributarios de actualidad*, n.º 2/4, 2004.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «El concepto “en curso de urbanización” en el I.V.A. Su interpretación en el ámbito de la Sexta Directiva», *Impuestos*, tomo I, 2004.
- VALVERDE YAGÜE, I., «Cara y cruz de la S.T.S. de 12 julio 2003 sobre la no sujeción a I.V.A. de las oficinas liquidadoras del Distrito Hipotecario», *Jurisprudencia Tributaria 2005-III*.