

# Recensiones Bibliográficas

## *Administraciones públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*

Ismael JIMÉNEZ COMPAIRED  
La Ley, Madrid, 2007, 679 págs.

La presente monografía está dedicada al estudio de la incidencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en las actividades realizadas por las Administraciones públicas, analizando la posición de aquellas no solo cuando son sujetos pasivos del citado impuesto, sino también como adquirentes de bienes y servicios. Nos encontramos, por tanto, ante un tema de indudable importancia pero no exento de complejidades, las cuales son afrontadas por el autor de forma minuciosa.

Formalmente, la obra objeto de la presente reseña se divide en siete capítulos. En el primero de ellos, que corresponde a la introducción del libro, JIMÉNEZ COMPAIRED precisa cuál es el ámbito subjetivo en el que se centra su estudio. A continuación –capítulo segundo–, trata la cuestión relativa a la sujeción al IVA de los organismos públicos en el Derecho comunitario y en el ordenamiento jurídico interno. Una vez estudiado lo anterior, en los capítulos tercero y cuarto de la monografía, su autor pone de relieve el régimen jurídico-tributario aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por las Administraciones públicas, a fin de determinar si dichas operaciones se encuentran en la esfera de influencia del impuesto mencionado. Por su parte, en el capítulo quinto examina la perspectiva opuesta, esto es, cuando aquellas son las destinatarias de los bienes y servicios. En el capítulo sexto, se procede al análisis del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado o satisfecho por las entidades públicas. Y, en último lugar, el autor realiza un estudio exhaustivo del citado impuesto en la actividad inmobiliaria desarrollada por el sector público.

Más en concreto, el autor comienza su obra –*capítulo primero*– analizando las distintas expresiones que se utilizan para referirse a los organismos públicos, y es que JIMÉNEZ COMPAIRED, consciente de la cantidad de sujetos que pueden incardinarse en el sector público, considera necesario realizar una delimitación subjetiva del estudio del IVA en las operaciones efectuadas por aquellos. A estos efectos, el citado autor aclara, ya desde este primer momento, que cuanto más alejados se encuentren dichos sujetos del núcleo primario de las Administraciones públicas menos interés tiene en tratar los problemas jurídico-tributarios que pueden plantearse con respecto a los mismos. De este modo, decide restringir su estudio, para evitar dispersiones innecesarias, a las Administraciones públicas entendidas estas en el sentido del artículo 2 de la Ley 30/1992.

Una vez hechas estas precisiones, se examinan, en el *capítulo segundo*, los presupuestos o exigencias que conllevan que la actuación de un operador público esté sujeta o no a IVA, según lo establecido en el Derecho comunitario. A este fin, resulta necesario determinar, en primer lugar, si la concreta actividad realizada por aquel se lleva a cabo en el ámbito de una actividad económica; y, en segundo lugar, que en dichos organismos públicos concorra la aptitud para ser sujeto del referido impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CEE.

---

Así, el mencionado autor estima que constituyen operaciones no sujetas a IVA las realizadas por los organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas y, también, cuando dichas operaciones se lleven a cabo directamente por aquellos, no mediando una empresa concesionaria o contratista. A este respecto, una vez analizadas numerosas resoluciones del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se llega a la conclusión de que las entidades públicas serán sujetos pasivos del IVA si las actividades que ejercen se desarrollan en el ámbito del derecho privado y cuando, aun realizándose en el marco del derecho administrativo público, actúen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados. No obstante lo anterior, como bien matiza el autor, cuando las actuaciones de dichos organismos se lleven a cabo en el ejercicio de su autoridad, serán sujetos pasivos del IVA, en tanto en cuanto la no sujeción suponga distorsiones graves de la competencia.

Seguidamente, y también en este segundo capítulo, JIMÉNEZ COMPAIRED plantea cómo debería ser la transposición de la citada Directiva en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y cuál tendrá que ser el control judicial en el supuesto de que aquella no se realizase correctamente. En este sentido, considera que una correcta transposición del mencionado texto normativo conlleva la definición de su ámbito subjetivo de aplicación y de las actividades afectadas por la no sujeción pero, como señala el autor, las fórmulas que cada Estado elabore a tal fin pueden ser muy distintas.

Por su parte, el autor concluye, una vez analizada la normativa española y la jurisprudencia, que aunque en algunos puntos aquella no se haya ajustado de una forma del todo correcta a la Directiva, esto no significa que no pueda admitirse lo establecido en nuestro ordenamiento, donde se contiene un perfil restrictivo del ámbito subjetivo del impuesto. Ahora bien, tal y como hace constar aquel, una de las críticas que podría hacerse al legislador español, en este concreto aspecto, es la relativa al hecho de que no haya incluido una cláusula general por medio de la cual se sujetasen a IVA las actividades que produzcan distorsiones significativas en la competencia.

En el *tercer capítulo* de la presente monografía se aborda el estudio de la sujeción al IVA español de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por las Administraciones públicas. Para ello, en primer lugar, habrá que conocer cuándo un organismo público, al entregar un bien o prestar un servicio, actúa como empresario. A este respecto, el autor indica, siguiendo lo establecido en el artículo 7.8.º de la Ley del IVA, que no estarán sujetas al citado impuesto las operaciones realizadas directamente por un ente público en las que no haya habido contraprestación o esta tuviese naturaleza tributaria.

En relación con lo enunciado *supra*, JIMÉNEZ COMPAIRED considera que para que no sea sujeto pasivo del IVA un ente público, cuando entregue un bien o preste un servicio, tiene que ser el propio ente el que realice dicha actividad y no otro sujeto. Por lo tanto, cuando aquel actúe a través de otro operador económico deberá analizarse la operación concreta realizada, a fin de determinar la sujeción o no al referido impuesto.

Asimismo, otro rasgo para afirmar la no sujeción es el referente a la naturaleza de la contraprestación por la actividad administrativa realizada. Con respecto a ello, el autor estima que, entre los tributos, solo la tasa puede ser considerada el contravalor de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio que suponga consumo para el adquirente, por lo que entiende que únicamente con relación a dicho tributo puede operar la no sujeción. A continuación, se indica que tampoco

---

quedarán sujetas a IVA las operaciones realizadas, de forma directa y gratuita, por las Administraciones públicas.

El *capítulo cuarto* de la obra –el cual es una continuación del anterior– se centra, en primer lugar, en el estudio de las exenciones. En relación con ello, se pone de relieve que en el caso de que operen aquellas, el IVA ni se repercute ni se liquida, lo que supone un problema para las Administraciones públicas, pues no podrán deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a realizar operaciones exentas.

A continuación, el autor estudia el régimen jurídico-tributario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por los organismos públicos. A este respecto, y en relación con el lugar de realización del hecho imponible, aquel se limita a dar cuenta de algunos casos concretos y no lleva a cabo un estudio general sobre el mismo, lo cual excedería, sin duda, del objeto de la obra. Por lo que concierne al devengo del citado impuesto, el mencionado autor considera que, en el caso de operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el IVA se devenga cuando se cobren total o parcialmente los importes percibidos, afirmando, a su vez, que el devengo por pagos anticipados surge, en los supuestos de permutas, cuando se recibe el bien antes de entregar el otro.

Continuando con la exposición del régimen jurídico aplicable a dichas entregas de bienes y prestaciones de servicios, el autor hace mayor hincapié en el estudio de la base imponible de las citadas operaciones. Así, indica que, según la regla general recogida en el artículo 78 de la Ley del IVA, aquella estará formada por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas a IVA, no debiendo identificarse el término contraprestación con el de precio, puesto que aquel aparece integrado por otros conceptos. Junto a lo anterior, procede también al estudio de las reglas especiales para calcular la base imponible, establecidas en el artículo 79 del citado texto legal, destacando las reglas aplicables a las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero o a las operaciones sin contraprestación que resulten gravadas como autoconsumo, entre otras.

En el *capítulo quinto*, se analiza el IVA que deben soportar o satisfacer las Administraciones públicas destinatarias de los bienes y servicios, esto es, se estudian las operaciones pasivas realizadas por aquellas. En este sentido, el autor señala que para conocer qué operaciones están sujetas al mencionado impuesto habrá que determinar cuándo existe consumo y quién es el sujeto que, de forma efectiva, adquiere el poder de disposición de los bienes o es destinatario de los servicios. A estos efectos, aquel se centra en los supuestos en los que dicho consumidor es una Administración pública, lo cual, según pone de relieve, no siempre resulta una tarea sencilla.

En relación con ello, JIMÉNEZ COMPAIRED examina la sujeción o no al IVA de ciertas operaciones realizadas por los organismos públicos y que, a su juicio, tienen especial relevancia. Así, dicho autor plantea la posible sujeción al referido impuesto de las funciones liquidadoras de los Registradores de la Propiedad, considerando errónea la doctrina del Tribunal Supremo declarando no sujetas tales funciones.

A continuación, se examina el régimen jurídico-tributario de dichas operaciones. A este respecto, y en lo que concierne a las exenciones, se indica que las adquisiciones realizadas por los organismos públicos no presentan ninguna particularidad en relación con las normas generales sobre

---

aquellas, y ello debido a que la propia estructura del IVA no permite exenciones subjetivas. Por su parte, y en lo que atañe al devengo del impuesto, dicho autor se centra en la ejecución de obras para las Administraciones públicas, poniendo de relieve la vigencia, desde el 1 de enero de 2002, de una regla especial en cuya virtud el devengo se fija en el momento de recepción de la obra, no generándose aquel con la expedición de la correspondiente certificación de obra, aunque sí el pago de la misma, anticipado al devengo.

Seguidamente, se afronta el estudio de la repercusión del IVA cuando los adquirentes de bienes y servicios son las entidades públicas. En estos casos, se considera que el referido impuesto lo deben soportar aquellas a través de la repercusión del mismo en la factura emitida por el proveedor del bien o del servicio. Ahora bien, el citado autor indica que existen determinados supuestos en los que dicho impuesto se satisface directamente a la Hacienda Pública sin que el proveedor lo haya repercutido, a saber, en las adquisiciones intracomunitarias y en los casos de inversión del sujeto pasivo, siendo la propia Administración la que debe autorrepercutirse e ingresar el IVA.

Para concluir este capítulo se analiza la inclusión del IVA en las propuestas económicas. Así, JIMÉNEZ COMPAIRED afirma que debe entenderse que, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios son los entes públicos, el sujeto pasivo del impuesto siempre ha incluido en aquellas el referido impuesto, debiendo repercutirse como partida independiente, sin que ello suponga un incremento del importe global contratado. No obstante, tal y como señala dicho autor, esta regla no resulta aplicable ni a las adquisiciones intracomunitarias ni a las importaciones.

Sobre el derecho a la deducción de dicho impuesto, cuestión que es abordada en el *capítulo sexto*, el autor estudia, en primer lugar, el presupuesto básico para aplicar la deducción. A este respecto, sostiene que solo podrán ser objeto de deducción las adquisiciones realizadas por la entidad pública para sus necesidades empresariales y, además, aquellas deben destinarse a la realización de operaciones gravadas por el mismo, excluyéndose de dicho derecho, por tanto, las operaciones exentas. En último lugar, para poder deducirse el IVA deben cumplirse todas las exigencias materiales y formales que la ley establece para esas concretas adquisiciones.

A continuación, procede a exponer las consecuencias derivadas del incumplimiento parcial de algunos de los condicionantes del derecho a la deducción. Se trata de los casos en que el destino de las adquisiciones sirve de manera conjunta a necesidades empresariales y no empresariales del adquirente, o bien a la realización de actividades empresariales cuyas operaciones no otorgan siempre el referido derecho.

En relación con esta cuestión JIMÉNEZ COMPAIRED sostiene que, en estos supuestos y según lo establecido en la Directiva 2006/112/CEE, solo se admite la deducción de las cuotas del IVA que sean proporcionales a la cuantía de las operaciones que den derecho a la deducción. Ahora bien, señala que la normativa española regula este problema de manera muy peculiar, resaltando cómo, con respecto al primero de los supuestos indicados, aquella recoge determinadas limitaciones del derecho a deducir, mientras que, para el segundo caso, el legislador español ha restringido la deducción del IVA soportado o satisfecho a través de lo que se ha denominado «regla de prorata».

---

En el *capítulo séptimo* de la monografía se realiza un estudio detallado de la actividad inmobiliaria pública, tanto en las operaciones activas como pasivas efectuadas por el sector público. Así, en primer lugar, el autor aclara que no todo el contenido de la actividad urbanística entronca con el IVA y, por tanto, comienza analizando las operaciones que, en este ámbito, conllevan o suponen consumo, considerando que el mayor interés del IVA en la mencionada actividad se produce en torno a la ejecución del planeamiento.

Una vez analizadas las numerosas operaciones que pueden implicar consumo se procede a delimitar el concepto de empresario, a fin de determinar la sujeción al IVA de aquellas. Y es que, tal y como señala el autor, para que dichas operaciones queden sujetas al mencionado impuesto deben ser realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Más en concreto, JIMÉNEZ COMPAIRED pone de relieve aquellas operaciones que *per se* determinan el desarrollo de una actividad empresarial y, por tal motivo, su realizador será «empresario». A estos efectos, dicho autor afirma que las Administraciones públicas tendrán la consideración de «empresario» cuando las transmisiones de suelo o aprovechamientos urbanísticos u otros negocios asimilables realizados por aquellas constituyan una actividad empresarial, esto es, siempre que las citadas actuaciones se realicen de forma continuada. Asimismo, tendrán carácter empresarial, en su opinión, las entregas de bienes efectuadas por las Juntas de Compensación y las operaciones que, suponiendo consumo para el adquirente, se enmarquen en las funciones de gestión y dirección de la urbanización.

En cuanto al régimen de promoción directa de edificaciones por las Administraciones públicas, el autor sostiene que la sujeción al IVA dependerá de que la entidad pública que realice dichas operaciones sea considerada «empresario». En este sentido, estima que la transmisión de edificaciones constituye en sí misma una actividad empresarial, siempre que se realice con una determinada organización y continuidad, si bien las segundas y ulteriores entregas de edificaciones quedarán exentas.

Finalmente, y para concluir este capítulo, JIMÉNEZ COMPAIRED presta atención a las cesiones de uso de bienes inmuebles efectuadas por y para las Administraciones públicas, esto es, cualquier negocio por el cual aquellas autorizan el uso de bienes inmuebles de su titularidad, o bien cuando el destinatario de dicho negocio es una entidad pública, destacando dicho autor que no resulta aplicable la exención por el arrendamiento de viviendas cuando los destinatarios son organismos públicos.

En definitiva, la monografía reseñada contiene un estudio extenso y detallado de la aplicación del IVA a las actuaciones realizadas por las Administraciones públicas, tarea laboriosa y complicada que se consigue con éxito en esta obra. Por todo ello, la misma constituye una herramienta imprescindible para el jurista, así como también para el conjunto de los organismos públicos, en la medida en que su autor plantea numerosas cuestiones y situaciones concretas, dando solución a las posibles dudas que puedan surgir en relación con el tema examinado.

*Olga Berta Carreras Manero*

*Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza*