

CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN

Doctora en Derecho

**LA TRIBUTACIÓN
DEL AUTOCONSUMO
EN EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Prólogo de
Juan Enrique Varona Alabern

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2012

ÍNDICE

PRÓLOGO	9
ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS	13

CAPÍTULO I

CONCEPTO Y FUNDAMENTO DEL AUTOCONSUMO EN EL IVA

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS	15
1. Aproximación al concepto y clases de autoconsumo en el IVA	15
2. Antecedentes normativos	23
A. El autoconsumo en la Directiva 2006/112/CE	23
B. Proyecto de Ley de 1978	25
C. Proyecto de Ley de 1981	26
D. Proyecto de Ley de 1985	27
E. Ley 30/1985, de 2 de agosto	28
II. FUNDAMENTO DE LA TRIBUTACIÓN DEL AUTOCONSUMO EN EL IVA	29
1. El autoconsumo a la luz de los principios comunitarios inspiradores del IVA. Especial referencia al principio de neutralidad	29
2. Tributación del autoconsumo y principios constitucionales. El principio de igualdad	34
A. Incidencia del principio de igualdad en el autoconsumo	34
B. El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional	38
3. Funcionamiento del IVA y efectos que provoca el autoconsumo	39
4. ¿Persigue la sujeción del autoconsumo una finalidad antifraude?	41
III. CARACTERIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	45
1. El autoconsumo como modalidad de entrega de bienes y prestación de servicios a efectos del IVA	45
2. Rasgos definitorios de las operaciones de autoconsumo	47
A. Rasgos predicables de todas las modalidades de autoconsumo	47
a. Ausencia de contraprestación	48
a.1. Transcendencia de la onerosidad en la LIVA	48
a.2. La denominada doctrina del vínculo directo	50

b. El IVA soportado en la adquisición del bien objeto de autoconsumo hubiera resultado deducible al menos parcialmente	53
c. Afección del bien o derecho objeto de autoconsumo	53
B. Rasgos predicables únicamente de algunas modalidades de autoconsumo.	55
a. Alteridad	56
b. Finalidad ajena a la propia de la actividad económica	57
IV. DELIMITACIÓN RESPECTO DE OTRAS OPERACIONES	61
1. Operaciones vinculadas	62
A. El régimen de operaciones vinculadas en la Directiva comunitaria y en la normativa española.....	62
B. Regla de las operaciones vinculadas y autoconsumo.....	65
2. Operaciones por debajo del valor de mercado: operaciones con precio simbólico y operaciones con precio desproporcionadamente inferior al de mercado.	69
3. Operaciones con contraprestación no monetaria	72

CAPÍTULO II

AUTOCONSUMO EXTERNO DE BIENES COMO HECHO IMPONIBLE DEL IVA

I. INTRODUCCIÓN.....	75
II. TRANSFERENCIA DE BIENES CORPORALES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL AL PATRIMONIO PERSONAL DEL SUJETO PASIVO O A SU CONSUMO PARTICULAR	77
1. Contenido de la operación	77
2. ¿Cabe este tipo de autoconsumo en las sociedades mercantiles?.....	84
3. Especial referencia al supuesto del cese en el desarrollo de la actividad económica	89
III. CESIÓN A TERCEROS SIN CONTRAPRESTACIÓN DE BIENES CORPORALES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL.....	94
1. Contenido de la operación	94
2. Tributación en la esfera del destinatario de la operación de autoconsumo ...	96

CAPÍTULO III

AUTOCONSUMO INTERNO DE BIENES COMO HECHO IMPONIBLE DEL IVA

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS.....	99
II. AUTOCONSUMO POR CAMBIO DE AFECTACIÓN DE BIENES CORPORALES DE UN SECTOR DIFERENCIADO A OTRO DE LA ACTIVIDAD... ..	103
1. Introducción	103
2. Fundamento específico de este tipo de autoconsumo interno.....	104
3. Explicación previa: sectores diferenciados de la actividad económica y reglas para su delimitación	107
A. Sectores diferenciados de régimen general.....	109
a. Actividades económicas distintas. Especial referencia a las actividades accesorias	109

b.	Distinto régimen de deducción	115
c.	Especial referencia a las actividades inmobiliarias	119
B.	Sectores diferenciados <i>ex lege</i>	125
a.	Actividades acogidas a determinados regímenes especiales	126
b.	Determinadas operaciones de arrendamiento financiero	129
c.	Operaciones de cesión de créditos o préstamos	131
4.	Examen de la operación de autoconsumo.....	132
A.	Introducción	132
B.	Cuando tiene por objeto un bien del circulante.....	133
C.	Cuando tiene por objeto un bien de inversión.....	135
D.	Cuando es un bien del circulante que en el nuevo sector se afecta como bien de inversión	139
E.	Supuestos de exclusión del autoconsumo.....	140
III.	AUTOCONSUMO POR AFECTACIÓN DE UN BIEN DEL CIRCULANTE PARA SER UTILIZADO COMO BIEN DE INVERSIÓN	146
1.	Introducción.....	146
2.	Concepto de bien de inversión en la LIVA.....	147
3.	Fundamento específico de este tipo de autoconsumo interno.....	151
A.	Fundamento desde una perspectiva conceptual	151
B.	Fundamento del gravamen derivado de la concreta regulación del IVA	154
4.	Examen de la operación de autoconsumo interno	158
A.	Contenido de la operación.....	158
B.	Exclusión del gravamen cuando el sujeto pasivo puede deducir íntegramente el IVA soportado	164
C.	Los denominados supuestos de autoconsumo interno retroactivo	169
a.	Concepto	169
b.	Causas determinantes de los supuestos de autoconsumo interno retroactivo	172
IV.	OPERACIONES QUE EN PRINCIPIO PODRÍAN SUBSUMIRSE EN AMBAS MODALIDADES DE AUTOCONSUMO INTERNO DE BIENES	178

CAPÍTULO IV

AUTOCONSUMO EXTERNO DE SERVICIOS COMO HECHO IMPONIBLE DEL IVA

I.	CUESTIONES INTRODUCTORIAS.....	183
II.	TRANSFERENCIA DE BIENES Y DERECHOS DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL AL PATRIMONIO PERSONAL.....	188
III.	APLICACIÓN TOTAL O PARCIAL DE BIENES INTEGRANTES DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL AL USO PARTICULAR O A FINES AJENOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA.....	190
IV.	DEMÁS PRESTACIONES DE SERVICIOS EFECTUADAS A TÍTULO GRATUITO.....	195
1.	Contenido y alcance.....	195
2.	Examen de algunos supuestos concretos	197

V. ANÁLISIS PARTICULAR DEL SUPUESTO DE CESIÓN A TERCEROS DE BIENES DE EQUIPO.....	200
VI. APROXIMACIÓN A LA PROBLEMÁTICA QUE PLANTEAN LOS DENOMINADOS BIENES DE USO MIXTO EN FINES EMPRESARIALES Y PRIVADOS Y SU CONEXIÓN CON EL AUTOCONSUMO.....	208

CAPÍTULO V

DELIMITACIÓN NEGATIVA: AUTOCONSUMOS NO SUJETOS.

ART. 7 LIVA

I. IDEAS INTRODUCTORIAS	213
II. APARTADO 7.º DEL ART. 7 LIVA.....	215
1. Autoconsumo de bienes y servicios cuando el sujeto pasivo no pudo deducir el IVA soportado en la adquisición del bien autoconsumido	215
A. Fundamento de la no sujeción.....	216
B. Ámbito de aplicación. Algunas reflexiones acerca de su discutible aplicación a las operaciones de autoconsumo interno.....	217
a. Primer tipo de autoconsumo interno	217
b. Segundo tipo de autoconsumo interno.....	221
c. Conclusiones	222
C. Requisitos de la no sujeción	223
a. Que se hubiera soportado IVA en la adquisición o importación del bien	224
a.1. Cuestiones introductorias	224
a.2. Adquisición con anterioridad a la implantación del IVA en España.....	225
a.3. Adquisición a un particular.....	226
a.4. Que el bien objeto de autoconsumo se hubiera adquirido integrado en la totalidad de un patrimonio empresarial o profesional en virtud de una operación no sujeta al impuesto	230
b. Que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del IVA soportado	232
b.1. Interpretación y contenido del requisito.....	232
b.2. Motivo y acreditación de la imposibilidad de deducirse el IVA soportado en la adquisición.....	238
b.3. Interpretación de la expresión «elementos que componen» el bien a efectos de la aplicación de la norma de no sujeción...	241
2. Autoconsumo de servicios cuando el sujeto pasivo preste el mismo servicio recibido de terceros y no hubiera podido deducir el IVA soportado en su recepción	246
III. PRESTACIONES DE SERVICIOS GRATUITAS DE CARÁCTER OBLIGATORIO (ART. 7.10.º)	248
IV. OPERACIONES GRATUITAS REALIZADAS CON FINES PROMOCIONALES.....	251
1. Cuestiones comunes	251
2. Entregas de muestras de mercancías	255

3. Prestación de servicios de demostración	256
4. Entregas de impresos u objetos de carácter publicitario.....	256

CAPÍTULO VI

AUTOCONSUMO Y EXENCIONES

I. NOCIONES INTRODUCTORIAS. INCIDENCIA DE LAS EXENCIONES EN EL IVA.....	259
II. APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES A LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	262
III. AUTOCONSUMO Y RENUNCIA A LAS EXENCIONES INMOBILIARIAS.	264
1. Requisitos para el ejercicio de la renuncia	265
A. Cuestiones introductorias	265
B. Especial referencia al derecho a la deducción total por parte del adquirente	266
2. Autoconsumo externo de bienes por transferencia al patrimonio personal ...	271
3. Autoconsumo externo de bienes con terceros.....	272
4. Autoconsumo interno por cambio de sector diferenciado	276
5. Autoconsumo interno por afectación de existencias como bien de inversión	280
IV. AUTOCONSUMO Y LA DENOMINADA EXENCIÓN TÉCNICA DEL ART. 20.UNO.24.º LIVA.....	284

CAPÍTULO VII

OTROS ELEMENTOS DEL GRAVAMEN: DEVENGO, BASE IMPONIBLE Y DEUDA TRIBUTARIA

I. EL DEVENGO EN LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	287
1. Introducción.....	287
2. Regla general	288
3. Reglas aplicables a las operaciones de autoconsumo interno de bienes de carácter retroactivo.....	289
4. Regla especial para los autoconsumos de tracto sucesivo	291
II. LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	292
1. La base imponible del IVA como un valor subjetivo.....	292
2. Consideraciones generales en torno a la base imponible en las operaciones de autoconsumo	294
3. Autoconsumo de bienes	296
A. Consideraciones previas.....	296
B. Regla aplicable cuando los bienes permanecen en el mismo estado en que fueron adquiridos.....	298
C. Regla aplicable cuando los bienes son sometidos a procesos de elaboración o transformación.....	299
D. Regla aplicable cuando el valor de los bienes hubiese experimentado alteraciones	303
4. Autoconsumo de servicios	305

A.	Consideraciones previas.....	305
B.	Autoconsumo de servicios por utilización o cesión gratuita del uso de bienes afectos.....	306
C.	Prestaciones de servicios a título gratuito	312
III.	LA REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO EN LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	313
1.	Introducción.....	313
2.	Autoconsumos con alteridad.....	315
3.	Autoconsumos sin alteridad.....	319
4.	Consideraciones en torno a la obligación de facturación en el ámbito de las operaciones de autoconsumo	320
IV.	EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN Y LAS OPERACIONES DE AUTOCONSUMO	324
1.	Nociones introductorias. Función y contenido del derecho a la deducción del IVA soportado	324
2.	Deducción de las cuotas devengadas en operaciones de autoconsumo	328
A.	Operaciones de autoconsumo externo.....	328
B.	Operaciones de autoconsumo interno	333
a.	Deducibilidad de la cuota devengada.....	333
b.	Explicación del art. 102.Dos LIVA	335
b.1.	Fundamento del precepto	335
b.2.	Ámbito de aplicación del precepto.....	336
b.3.	Algunas dificultades que puede plantear la aplicación del precepto	338
C.	Nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas devengadas en las operaciones de autoconsumo.....	340
3.	Autoconsumo y regularización única por entregas de bienes de inversión durante su periodo de regularización.....	343

CAPÍTULO VIII

ESPECIAL REFERENCIA AL AUTOCONSUMO EN EL ÁMBITO INMOBILIARIO

I.	INTRODUCCIÓN.....	347
II.	LA AUTOPROMOCIÓN INMOBILIARIA EN EL IVA.....	348
1.	Introducción. Concepto de promotor ocasional en el IVA.....	348
2.	Análisis crítico de la doctrina tradicional de la DGT	352
A.	Autopromotor persona física	352
B.	Comunidades autopromotoras.....	354
3.	¿Se debería considerar en todo caso a cualquier autopromotor como empresario a efectos del IVA?	358
III.	AUTOCONSUMO Y CONCEPTOS DE PRIMERA Y SEGUNDA ENTREGA DE EDIFICACIONES.....	361
1.	Cuestiones introductorias	361
2.	Utilización del inmueble por el promotor a título particular	362

ÍNDICE	395
3. Afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento de vivienda sin opción de compra	364
4. Afectación del inmueble al desarrollo de la actividad económica del promotor	367
IV. ANÁLISIS PARTICULAR DE UNA SITUACIÓN: INMUEBLES INICIALMENTE PROMOVIDOS PARA SU VENTA QUE SE DESTINAN A LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA CON OPCIÓN DE COMPRA	370
1. Introducción y descripción de la situación	370
2. Breve referencia a la tributación del arrendamiento de vivienda con opción de compra	375
3. Planteamiento del problema	376
BIBLIOGRAFÍA	381

PRÓLOGO

Es de sobra conocido que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de relativa simplicidad en su concepción teórica y de gran complejidad en su aplicación práctica. Su estructura básica responde a un planteamiento muy carteriano que guarda estrecha relación con la formación de la actual Unión Europea. Para lograr un mínimo de unidad en el mercado había que asegurar cierta uniformidad en los gravámenes que recaen sobre las transacciones; de ahí la necesidad de crear un impuesto común que garantizara un equilibrio en los intercambios entre los países comunitarios. El IVA nació con esta finalidad, y desde el primer momento estuvo impregnado de una sólida lógica que compaginaba la sujeción de la generalidad de las operaciones económicas con el hecho de gravar únicamente el consumo, lo que se conseguía a través de la técnica de la repercusión-deducción, mediante la cual se traslada la carga tributaria hacia delante logrando que no sea el sujeto pasivo quien soporte económicamente el peso del impuesto, sino que lo asuma quien no puede repercutirlo a nadie más, esto es, el consumidor final. La referida técnica pretendía dotar de neutralidad al tributo, evitando que incidiera en el proceso productivo como un coste más, finalidad que no siempre se consigue debido a la existencia de algunos elementos que interfieren en el impuesto, tales como las exenciones parciales, la prorrata y los regímenes especiales.

El IVA hasta ahora descrito gozaba de una sólida racionalidad interna y de cierta simplicidad en su configuración teórica, características que le dotaban de un atractivo especial. Con el paso de los años este impuesto ha ido aumentando su complejidad, introduciendo múltiples regulaciones específicas y numerosas excepciones a reglas generales, hasta hacer de él un tributo difícil de entender, de explicar y de aplicar.

Pues bien, hay aspectos de este gravamen que destacan por su singular complejidad, y uno de ellos es, sin duda, el autoconsumo, cuyo estudio y análisis encierran una acusada dificultad. En este contexto merece el mejor recibimiento científico el libro de la profesora Carlota RUIZ DE VELASCO PUNÍN sobre La tributación del autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que compendia lo que fue su magnífica tesis doctoral —ahora muy descargada de notas a pie por indicaciones editoriales—, defendida en octubre de 2011 ante un tribunal compuesto por ilustres tributaristas (Alejandro MENÉNDEZ MORENO, Amparo NAVARRO FAURE, Pedro HERRERA MOLINA, Begoña SESMA SÁNCHEZ y Carlos DE PABLO VARONA) que le concedió por unanimidad la máxima calificación prevista en nuestra normativa universitaria (sobresaliente cum laude).

Son muchos y muy valiosos los méritos que encierra esta obra. En primer lugar, la elección de un tema tan complejo demuestra una valentía intelectual digna de elogio. Además, aunque no escasean los artículos en revistas especializadas y los capítulos en libros que versan sobre el autoconsumo, no existía hasta ahora en la doctrina española una monografía que, de forma específica, abordara con tanta exhaustividad el estudio de esta materia. Para llevar a cabo esta tarea ha utilizado abundante bibliografía y generosa jurisprudencia, tanto nacional como dimanante del Tribunal de Luxemburgo, esta última de especial relevancia en un terreno en el cual la norma española debe ajustarse a los criterios y prescripciones del Derecho comunitario, especialmente a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre. Junto a tan loable completud, hay que destacar la acusada profundidad con la que Carlota RUIZ DE VELASCO ha examinado los distintos aspectos del autoconsumo en el IVA, lo que en muchas ocasiones le ha llevado a poner de manifiesto la incongruencia de la regulación legal y a proponer de lege ferenda inteligentes soluciones normativas. Por lo demás, el exquisito orden lógico de sus razonamientos y la claridad de sus explicaciones facilitan al lector la intelección de una materia repleta de tecnicismos.

A lo largo de ocho capítulos Carlota RUIZ DE VELASCO ha abordado todos los aspectos del autoconsumo en el IVA. Las cuestiones históricas, el fundamento del gravamen, la delimitación de esta figura respecto de otras afines, su sujeción al impuesto como operaciones asimiladas a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, el análisis exhaustivo de los autoconsumos externo e interno de bienes y del autoconsumo externo de servicios, los distintos supuestos de no sujeción, el examen minucioso de las exenciones relativas a esta figura, su devengo, base imponible, cuota tributaria, repercusión y deducción, son materias que se van desgranando a lo largo de la obra, que se cierra con un último capítulo destinado al autoconsumo inmobiliario.

Como es sabido, la referida Directiva sólo impone a los Estados miembros la sujeción del autoconsumo externo de bienes, dejándoles libertad para establecer las demás clases de autoconsumo (interno de bienes y externo e interno de servicios). La ley española somete a impuesto los autoconsumos externo e interno de bienes, así como el externo de servicios, quedando excluido el autoconsumo interno de servicios. Sin ignorar la relevancia del principio de igualdad, la autora encuentra el fundamento del gravamen en el principio de neutralidad, que pretende que el IVA no suponga ni un coste ni un ingreso en la actividad económica de los sujetos pasivos. Así, el sometimiento a gravamen de las operaciones de autoconsumo externo tiende a evitar que se produzcan consumos privilegiados libres de IVA, y la sujeción del autoconsumo interno pretende impedir la posibilidad de efectuar deducciones que no se correspondan con el destino real de los bienes.

Aunque la ley no es clara en las diversas clasificaciones, Carlota RUIZ DE VELASCO sintetiza con acierto los tres rasgos de los que participan todas las modalidades de autoconsumo sometidas al IVA: la ausencia de contraprestación, la exigencia de que el IVA soportado en la adquisición del bien objeto de autoconsumo hubiera resultado deducible al menos parcialmente, y la necesidad de que el bien o derecho se encuentre afecto o integrado en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo. Otras características resultan sólo predicables de algunos tipos de autoconsumo, como sucede con la alteridad, que únicamente está presente en las operaciones de autoconsumo externo de bienes o servicios efectuadas con terceros.

Especial complejidad entraña la regulación del autoconsumo interno de bienes, materia que la autora analiza con valentía y profundidad. La primera modalidad de esta clase de autoconsumo consiste en el cambio de afectación de un bien corporal de un sector diferenciado de la actividad a otro, siempre que se cumplan determinados requisitos. El fundamento de este gravamen no se hallaría entonces sólo en el querer evitar conductas fraudulentas, ya que ello no justificaría la tributación en aquellos casos en que el trasvase se produce hacia un sector cuyo régimen de deducción es superior al aplicable en el sector de salida del bien y de acuerdo con el cual se practicó la deducción inicial, supuestos en los que también se devenga esta modalidad de autoconsumo interno. De nuevo, su fundamento último hay que encontrarlo en el principio de neutralidad.

La segunda modalidad de autoconsumo interno de bienes radica en la afectación o cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Se excluye del gravamen el supuesto en que el sujeto pasivo tuviera derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA que hubiera debido soportar en caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza, lo cual suscita una interesante cuestión en torno al llamado autoconsumo interno retroactivo. Como el derecho a la deducción total del IVA soportado debe mantenerse a lo largo del periodo de regularización del bien y durante éste puede variar la prorrata del contribuyente, lo que en su momento no tributó por autoconsumo por poseer una prorrata del 100 por 100, puede más tarde, y dentro de aquel periodo, tener que tributar por incumplir el presupuesto de la no sujeción; esto es, por perder el derecho a la deducción íntegra de la cuota de IVA soportado. Como señala Carlota RUIZ DE VELASCO, puede afirmarse que la inicial exclusión de gravamen constituye una norma neutralizadora o enervadora de la obligación tributaria, por virtud de la cual dicha obligación queda en suspenso en tanto en cuanto el sujeto pasivo mantenga el requisito del pleno derecho a la deducción durante el periodo de regularización. En caso de incumplirse, se somete a gravamen el inicial cambio de afectación ubicándolo temporalmente en el momento en que se produjo el referido cambio y teniendo en cuenta, por tanto, las circunstancias entonces concurrentes.

Ocupa un protagonismo especial el autoconsumo inmobiliario, lo que permite incluir este libro dentro del conjunto de publicaciones que ha generado el Proyecto de Investigación del Plan Nacional I+D+i DER2008-02398/JURI, que versa sobre La fiscalidad de la vivienda en España. Aunque por su autonomía y relevancia estaría justificado que esta específica materia se analizara en una obra separada, parece más acertado integrarla en un único libro sobre el autoconsumo en el IVA, ya que de este modo queda mejor referenciada, facilitando así su intelección, al tiempo que la obra adquiere mayor completud y fuste científicos.

Son muchas y muy sugerentes las ideas vertidas por la autora en torno al autoconsumo inmobiliario. Comprenderá el lector que, siquiera con sentido de síntesis, sería ahora imposible referirse a todas ellas, bastando por el momento enunciar brevemente sólo algunas. Interesante resulta el análisis de las exenciones renunciables en el ámbito de los autoconsumos inmobiliarios. También cabe destacar cómo la autora repara con agudeza en que la segunda modalidad de autoconsumo interno comprende tanto la afectación inicial como el cambio de

afectación sobrevenido de un bien del circulante como bien de inversión, lo que conlleva importantes implicaciones en aquellos supuestos en los que un empresario promueve desde el primer momento la construcción de inmuebles con el fin de destinarlos al arrendamiento, especialmente en lo referente al agotamiento de la primera entrega de inmuebles y la posible operatividad de la exención ex art. 20.Uno.22 LIVA. En esta línea, desentraña la distorsión que aparece en el autoconsumo interno derivado de un cambio en las condiciones de uso y explotación de los inmuebles nuevos desde la actividad de promoción a la del arrendamiento de vivienda con opción de compra, ya que se trata de una operación que no permite la operatividad del régimen que la ley ha previsto para dicha modalidad de arrendamiento. El art. 20.Uno.23.d') LIVA excluye de la exención a los «arrendamientos con opción de compra [...] de viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto». Si el cambio de afectación agota el concepto de primera entrega de edificaciones, la entrega posterior se considerará segunda entrega exenta y, en consecuencia, su arrendamiento seguirá esta misma suerte y estará también exento, con el consiguiente perjuicio para el promotor, que deberá afrontar el IVA al no poder deducir el impuesto devengado por la operación de autoconsumo. Es obvio que esta perturbadora situación merece ser corregida, ya que no resulta coherente con la finalidad legal de incentivar la figura del arrendamiento de vivienda con opción de compra.

Muchos más son los razonamientos de este tipo, bien ensamblados y de intensa relevancia práctica, que se deslizan a lo largo de estas páginas y que ahora resultaría inadecuado comentar. No debo alargar más un prólogo que no puede compendiar en tan poco espacio las excelencias de este libro, pero invito a los interesados en las cuestiones tributarias a disfrutar de la claridad y del rigor de esta obra, que seguro resolverá muchas de las intrincadas dudas que suscita una figura tan compleja como el autoconsumo. No quiero finalizar estas líneas sin reiterar mi felicitación a su autora y deseársela muchos éxitos en una carrera académica que no podía haber comenzado mejor.

Juan Enrique VARONA ALABERN
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CAPÍTULO I

CONCEPTO Y FUNDAMENTO DEL AUTOCONSUMO EN EL IVA

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS

1. Aproximación al concepto y clases de autoconsumo en el IVA

En alguna ocasión la doctrina estudiosa del IVA ha señalado que nos encontramos ante un impuesto relativamente simple desde el punto de vista de su concepción teórica que, sin embargo, se torna excesivamente complejo en el momento de su aplicación práctica¹. En efecto, la mecánica a la que responde el impuesto es sencilla: en virtud de la técnica de la repercusión-deducción, el empresario que realiza una operación sujeta al IVA deberá repercutir el impuesto a los destinatarios de sus operaciones, y a su vez, tendrá derecho a deducirse el IVA soportado en sus adquisiciones destinadas a la actividad económica, debiendo ingresar en Hacienda tan sólo la diferencia entre el IVA repercutido y el soportado. De esta forma se consigue gravar al consumidor final del bien o servicio y al mismo tiempo se libera al empresario de la carga del impuesto, lográndose así la realización del principio de neutralidad que preside, orienta y condiciona el funcionamiento y regulación de este impuesto. En este sentido, el art. 2 de la Primera Directiva condensaba el denominado *método de deducción impuesto de impuesto* que habría de regir en el sistema común del IVA implantado en Europa, señalando que «en cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos del precio»².

Ahora bien, como decimos, son muchos los elementos que vienen a complicar este esquema que a primera vista parece articularse de una forma tan sencilla. Para empezar, la propia complejidad de su normativa, así como su tediosa redacción en la que abundan las excepciones y especialidades, dificultan en ocasiones una inmediata comprensión de muchas de sus reglas y preceptos. Por

¹ Así lo ha manifestado J. E. VARONA ALABERN, *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Lex Nova, 1991, p. 15.

² Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (67/227/CEE).

otro lado, resultan bien conocidos los efectos que provoca el establecimiento de exenciones, especialmente en fases intermedias del proceso de producción y distribución de bienes y servicios. El desarrollo de una actividad exenta impide al empresario la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a dicha actividad. Si junto a ésta realiza además otra u otras actividades que no se encuentran sometidas a exención alguna, podrá deducir el IVA soportado en la medida que destine los bienes y servicios a estas últimas actividades, para lo cual deberá aplicar la regla de prorrata y determinar así en qué medida puede deducirse el IVA soportado. Si con posterioridad se alteran las circunstancias de su actividad económica, o destina los bienes a actividades económicas de otra índole, respecto de determinados bienes deberá aplicar una regularización a fin de ajustar la deducción inicialmente practicada a las nuevas condiciones en que desarrolla su actividad económica. A la complejidad que introducen las exenciones, hay que añadir la existencia de regímenes especiales que también contribuyen a dificultar la aplicación de este tributo.

Pues bien, una de esas materias especialmente vidriosas en el IVA es precisamente la relativa a la tributación de las operaciones de autoconsumo, cuyo régimen jurídico y las diversas implicaciones que presenta en el marco del impuesto trataremos de desgranar a lo largo de las páginas sucesivas.

No es posible encontrar un concepto de autoconsumo ni en la norma comunitaria ni en nuestra Ley del IVA (en adelante, LIVA), ya que ambas optan por enumerar qué operaciones han de ser calificadas como autoconsumo de bienes y servicios³. Siguiendo la definición suministrada por la doctrina, hay autoconsumo cuando una empresa emplea bienes o servicios producidos por ella en el proceso productivo de la propia empresa, y asimismo, cuando el empresario utiliza bienes o servicios producidos en su empresa para su uso o consumo privado o para disponer gratuitamente de ellos en favor de terceros⁴.

Tradicionalmente la doctrina ha distinguido entre operaciones de autoconsumo *externo* y operaciones de autoconsumo *interno*. Como decimos, se trata de una división de carácter meramente doctrinal, puesto que la LIVA en ningún momento emplea tales expresiones para calificar a las operaciones de autoconsumo, de la misma manera que tampoco lo hace la normativa comunitaria. El criterio de distinción generalmente admitido se encuentra en el hecho de que la operación trascienda o no del ámbito de la actividad económica, es decir, depende de que la utilización, afectación o destino de los bienes y servicios autoconsumidos tenga lugar en el interior de la empresa y para fines intrínsecos de ésta, o en finalidades ajenas a la propia empresa. De esta forma, el autoconsumo es externo cuando trasciende al exterior de la empresa e implica un consumo o un uso gratuito de bienes y servicios de la empresa por parte del propio empresario — pero al margen de su actividad económica, es decir, en su condición de particular —, o bien por terceros. En cambio, el autoconsumo interno no trasciende de la acti-

³ Además, la Directiva comunitaria no emplea ninguna denominación específica para referirse a estas operaciones, sino que simplemente las asimila a las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso. No obstante, en la versión española de alguna sentencia del TJCE sí puede encontrarse la expresión *autoconsumo* como forma de aludir a estas operaciones. Por lo que respecta a nuestra LIVA, engloba su regulación bajo la rúbrica de *operaciones asimiladas a las entregas de bienes*, y a continuación las califica expresamente como operaciones de *autoconsumo*, reproduciéndose idéntico esquema para el autoconsumo de servicios.

⁴ Cfr. E. SPALLETTA, *La trasformazione dell'IGE in una imposta sul valore aggiunto*, Bizzarri, 1967, p. 61.

vidad económica, sino que consiste en una reutilización del bien o servicio de la empresa dentro del propio proceso productivo⁵.

Si bien la clasificación expuesta resulta prácticamente unánime entre la doctrina, algún autor parece no admitirla al considerar, por un lado, las operaciones de autoconsumo *externo* por desafectación (transferencias de bienes al patrimonio o al consumo personal del sujeto pasivo y transmisiones a terceros) o *por cambio de afectación entre sectores diferenciados*, y por otro, el autoconsumo *interno* consistente en procurarse uno mismo, para su actividad económica, bienes y servicios que, de haberse adquirido a un tercero, habrían supuesto la repercusión del IVA y éste no se habría podido deducir por la condición de exento⁶. Es decir, el referido planteamiento considera que los cambios de afectación de un bien que tienen lugar entre sectores diferenciados de la actividad económica, que aquí trataremos como operaciones de autoconsumo *interno*, constituyen un supuesto de autoconsumo externo, y ello aun cuando el bien no abandona el patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En el presente trabajo preferimos mantener la clasificación expuesta en un primer momento, que será la que sigamos a efectos de nuestra exposición.

Conviene ahora comenzar por identificar cuáles son los supuestos de autoconsumo externo e interno incluidos en la LIVA, insistiendo en que no son éstas las expresiones empleadas por la norma. Son los arts. 9 y 12 de la Ley los preceptos destinados a la regulación de las operaciones de autoconsumo de bienes y servicios, respectivamente, configurándolas como operaciones *asimiladas* a las *entregas de bienes* o *prestaciones de servicios*. El art. 9 aglutina bajo la denominación de *operaciones asimiladas a las entregas de bienes* dos tipos de operaciones: el autoconsumo de bienes y la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquélla en este último, denominado autoconsumo interno intracomunitario o *transfer*.

Por lo que se refiere propiamente a los autoconsumos de bienes, el art. 9.1.º LIVA estructura en cuatro subapartados las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación, de las cuales las dos primeras constituyen autoconsumos externos y las dos últimas autoconsumos internos:

a) La transferencia de bienes corporales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal o al consumo particular del sujeto pasivo.

⁵ Cfr. A. DORSA, *L'imposizione sul valore aggiunto*, 1967, p. 93; J. L. JIMÉNEZ-HERRERA DÁVILA, «El autoconsumo interno y externo», *XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, 1969, p. 730; P. FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, pp. 148-149; P. FILIPPI, «Valore aggiunto (imposta)», *Enciclopedia del Diritto*, Giuffrè, 1993, p. 145; J. SOTO GUINDA, «La clasificación del autoconsumo en interno y externo: alcance y régimen», *El IVA en el sistema tributario español*, Escuela de la Hacienda Pública, 1986, pp. 594-595; A. L. LÓPEZ DE ARriba y GUERRI, «Autoconsumo en el IVA», *El IVA en el sistema tributario español*, Escuela de la Hacienda Pública, 1986, p. 567; E. CENCERRADO MILLÁN, *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, 1995, p. 153; F. J. SANCHEZ GALLARDO, «Los supuestos de autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Fiscal mes a mes*, núms. 64 y 65-66 (Nautis Fiscal); L. SERNA BLANCO, «El autoconsumo de bienes en el IVA: autoconsumo interno versus autoconsumo externo», *Forum fiscal de Bizkaia*, mes 9, 2004, p. 1; D. MANDÒ y G. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Ipsoa, 2005, p. 23; E. ABELLÀ POBLET, *Manual del IVA*, 3.ª ed., El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2006, p. 265; A. LONGÁS LAFUENTE, *Impuesto sobre el Valor Añadido (I). Comentarios y casos prácticos*, CEF, 2009, p. 198; A. CUBERO TRUYO, «El Impuesto sobre el Valor Añadido (I)», en AAVV, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 5.ª ed., Tecnos, 2011, p. 678.

⁶ Así lo ha mantenido J. ZURDO RUIZ-AYÚCAR, *Tratado sobre el IVA*, CEF, 1993, pp. 236-238.