

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056742

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de noviembre de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 1360/2011

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. Se incluirán las subvenciones o transferencias percibidas por los sujetos pasivos cuando exista un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida. Para reconocer este vínculo no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma. **(Criterio 1 de 2) Operaciones no sujetas. Operaciones realizadas por entes públicos. Distorsión grave de la competencia.** Si bien las actividades que realizan las Administraciones Públicas como autoridades públicas no quedan sujetas al Impuesto al no tener la condición de sujetos pasivos, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia, sí deberán ser consideradas como sujetos pasivos. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 4, 5 y 11.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 13 y 73.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7, 8, 11 y 78.

RD 1987/1985 (Normas básicas de instalación y funcionamiento de las ITV), arts. 2 y 9.

RD 2344/1985 (Inspección Técnica de Vehículos).

RD Ley 7/2000 (Medidas urgentes en el sector de telecomunicaciones), arts. 7 y 8.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **SOCIEDAD DE GESTIÓN PÚBLICA DE EXTREMADURA, S.A.U.**, absorbente de la mercantil SOCIEDAD PÚBLICA DE INSPECCIÓN TÉCNICA DE VEHÍCULOS DE EXTREMADURA, S.A. con NIF: A06549034, y en su nombre y representación por D. Jaime Ruiz Peña, con NIF: 28882864Q, con domicilio a efectos de notificaciones en Calle Benito Arias Montano, número 1, Escalera 2, Planta 4, de Mérida (Badajoz), interpuesta en fecha 1 de febrero de 2011, contra los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición interpuestos contra las liquidaciones provisionales relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a los 4 períodos de 2009, dictadas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Mérida, de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Extremadura, resultando la de mayor importe la correspondiente al 2T/2009, por cuantía de 199.395,54 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 10 de noviembre de 2010, la oficina de gestión tributaria de la Administración de Mérida, dictó sendos acuerdos de resolución con liquidación provisional, correspondientes a los períodos 1T a 4T de 2009.

El motivo de regularización, fue el siguiente:

La entidad Sociedad Pública de ITV de Extremadura, en adelante (INTEVEX), fue absorbida por la Sociedad de Gestión Pública de Extremadura, SA (GPEX), en fecha 17 de julio de 2010.

INTEVEX tiene firmados Convenios de Colaboración con la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura para la gestión del servicio público de inspección técnica de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores y las estaciones fijas de Almendralejo y Olivenza.

La entidad presta los servicios indicados a la Consejería de Fomento, recibiendo en contraprestación transferencias nominativas con cargo a los presupuestos de la Junta de Extremadura sin emitir facturas por los

servicios prestados, considerando la oficina gestora que las operaciones de referencia están sujetas a IVA sin que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8º de la LIVA.

La oficina gestora considera que la entidad no cumple los requisitos establecidos en la consulta vinculante que formuló la entidad a la Dirección General de Tributos, emitida con fecha 23 de febrero de 2010, en la que se contesta de forma resumida que la no sujeción al Impuesto de los servicios prestados a la Comunidad Autónoma tiene dos limitaciones:

- No puede extenderse a aquellos servicios prestados a terceros, distintos de la Comunidad.
- En el caso de los servicios de carácter interno, tiene su límite esencial en la distorsión de la competencia.

La oficina gestora considera que los servicios prestados por INTEVEX son análogos a los realizados por empresarios privados, ya que INTEVEX presta los mismos servicios a empresarios y particulares titulares de vehículos que el resto de las empresas privadas o públicas, a nivel nacional, existiendo por lo tanto riesgo de distorsión en la competencia, por lo que en la medida en que los servicios prestados consisten en los propios de las empresas privadas que gestionan los servicios de ITV, aquéllos están sujetos y no exentos del impuesto.

Como consecuencia de lo anterior, incrementa las bases imponibles por las transferencias percibidas en cada periodo de liquidación, dictando sendos acuerdos de liquidación en fecha 10 de noviembre de 2010.

Segundo:

Contra dichos acuerdos, la interesada interpone sendos recursos de reposición que se desestiman mediante acuerdos de fecha 29 de diciembre de 2010.

Tercero:

En fecha 1 de febrero de 2011 interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal, alegando, en síntesis, lo siguiente.

- INTEVEX es un ente instrumental de la Junta de Extremadura, siendo, por lo tanto, el brazo ejecutor utilizado por la Comunidad Autónoma para desarrollar, en el presente caso, las actividades propias de la Inspección Técnica de Vehículos.

- En relación con la actividad de ITV y la distorsión de la competencia en el ámbito nacional, señala, en síntesis, lo siguiente:

o El servicio de ITV se enmarca dentro de las funciones de autoridad de los poderes públicos, siendo un servicio de recepción obligatoria para el administrado.

o Es un servicio que no se presta en competencia y constituye una función o un servicio público. Y de acuerdo con el informe de la Comisión Nacional de Competencia adjuntado, se puede catalogar la actividad como un mercado intervenido ya que la interacción entre la oferta y la demanda no determina el precio, sino que viene impuesto por la Comunidad Autónoma, en forma de tasas.

o Señala que la única posible incidencia es la libertad de los ciudadanos a elegir la Comunidad Autónoma en la que desea realizar la ITV. No obstante señala que el mercado de referencia debe circunscribirse a la Comunidad Autónoma de Extremadura, no el mercado nacional, ya que en la realidad resulta improbable que un individuo pase la ITV en una Comunidad Autónoma distinta de la que reside ya que habría que tener en cuenta el coste real que el ejercicio real de tal libertad de elección conlleva, aportando datos estadísticos que acreditan que los usuarios prefieren pasar la ITV en su Comunidad.

- En la Comunidad Autónoma de Extremadura se trata de una actividad pública prestada por la Administración Autonómica, con exclusión de cualquier otra forma de gestión derivada de la actividad que pudiera protagonizar particulares o sociedades de economía mixta. (Según establece el certificado de la Dirección General de Transporte que adjunta). Señala que el servicio público de la ITV continúa prestándose en Régimen de Derecho Público por la Administración titular en el ejercicio de una función pública, pues la encomienda de gestión no supone cesión de titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio. No se trata de un supuesto de atribución de funciones de ITV a una empresa pública, sino el ejercicio de la competencia propia de la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura a través de la encomienda de gestión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de

conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver consiste en determinar si los servicios prestados por la entidad reclamante a la Consejería de Fomento de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que consisten en la gestión de determinadas estaciones de inspección técnica de vehículos, situadas en Extremadura: estaciones fijas de Almendralejo y Olivenza, y estaciones móviles de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto.

Segundo:

Tal y como ha señalado este TEAC en ocasiones anteriores (entre otras, resolución de 8 de junio de 2010 – 00/4734/2008), debemos partir del artículo 4.1 de la Sexta Directiva (actual artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE), que determina un ámbito de aplicación del IVA muy amplio, pero teniendo en cuenta que este ámbito viene delimitado por las actividades de carácter económico, y así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJUE) en las sentencias de 26 de junio de 2007, asuntos C-284/04, T-Mobile Austria GMBH y otros, y C-369/04, Hutchison EG UK Ltd y otros.

Ahora bien, junto a este concepto previo, nos encontramos con el artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE), que se refiere al ejercicio de actividades en desarrollo de funciones públicas. De acuerdo con este precepto, *“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”*.

La incorporación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE) al Derecho nacional se ha realizado a través de los artículos 5 y 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este último precepto establece la no sujeción de las siguientes operaciones:

“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: (...)

La delimitación del ámbito subjetivo y objetivo del supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.8º de la Ley ha de realizarse a la luz de la jurisprudencia del TJUE, dictada en interpretación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva.

Como ha señalado de manera reiterada la jurisprudencia del TJUE (entre otras las sentencias de 26 de marzo de 1987, asunto C-1235/85, Comisión/Holanda, 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados C-231/87 y 129/88, de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 18, de 12 de septiembre de 2000, Asunto C-260/98, Comisión/Grecia, apartado 34, y de la misma fecha, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 41, de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartado 15 y finalmente la reciente sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P. apartado 41), para no estar sujeto al IVA, por aplicación del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, es preciso que concurran dos requisitos acumulativos, como son la realización de actividades por parte de un organismo público (requisito subjetivo), y su desarrollo en el ejercicio de funciones públicas o lo que es lo mismo el ejercicio de las actividades en su condición de autoridad pública (requisito objetivo).

Tercero:

Así, examinaremos en un primer lugar el requisito objetivo. En este sentido el TJUE pone de manifiesto en esta jurisprudencia (así en el apartado 21 de la sentencia citada de 26 de marzo de 1987) que el cumplimiento acumulativo de ambas condiciones significa por una parte *“que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/84, Rc. 1985, p. 2663) y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la*

autoridad pública”; esto es, debemos distinguir dentro de las actividades realizadas por los organismos públicos aquellas sujetas al impuesto de las que no lo están por cumplir ambas condiciones.

Dentro del conjunto de actividades llevadas a cabo por las administraciones públicas, deben distinguirse aquellas realizadas en ejercicio de funciones públicas de las que no tienen este carácter, como así lo señala el TS en la sentencia de 12 de junio de 2004 (recurso 8139/1999) cuando indica que el TJUE lo que *“ciertamente hace (...) es distinguir dos campos de actuación distintos, uno es el de las actividades para el cumplimiento de competencias públicas y funciones públicas y otro el de las actividades no estrictamente públicas que pueden realizar”*.

Es preciso acudir a la jurisprudencia comunitaria que se ha pronunciado de manera reiterada respecto del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) que dispone que no quedarán sujetas, o mejor, no tendrán la condición de sujetos pasivos, los organismos de derecho público, *“en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas”*, por lo que ante el amplio abanico de actividades que desarrollan las administraciones públicas, el problema se centrará en determinar o distinguir aquellas que son auténticas funciones públicas y las que no lo son. En definitiva, se exige sólo, a pesar del grado de dificultad en su concreción al caso específico, que las operaciones se desarrollen en el ejercicio de las funciones públicas encomendadas al organismo público. Así nos lo recuerda de manera reiterada el TJUE, entre otras en su sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido (apartado 48), en relación con el artículo 4, apartado 4, párrafo primero de la Sexta Directiva al indicar que *“dicha disposición señala, en su párrafo primero, que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas”*, añadiendo más adelante (apartado 54) que *“la regla de no sujeción, recogida en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva supone que la actividad considerada se realice en el ejercicio de funciones públicas y además que dicha actividad sea efectuada por un organismo de Derecho público”*.

Este requisito ha sido concretado por diversas sentencias (entre otras, las de 17 de octubre de 1989, Asuntos 231/87 y 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino, apartados 11, 13, 15, 16, 17 y 24; de 15 de mayo de 1990, Asunto C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, apartados 10, 15, 16 y 24; de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 50; de la misma fecha, asunto C-260/98, Comisión/Grecia, apartado 35; de 29 de junio de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Pública, apartados 19 y 22; y de 8 de junio de 2006, Asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein, apartado 25, sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartado 40; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartado 38; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartado 35) estableciendo las siguientes consideraciones esenciales, que son las que deberemos tener en cuenta a la hora de delimitar la sujeción al impuesto o no de las actividades realizadas por los organismos públicos:

En primer lugar “son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos”, teniendo en cuenta que no afecta a la neutralidad el hecho de que el Estado, la Comunidad Autónoma o el Municipio hagan uso de procedimientos del Derecho civil, como es la creación de sociedades mercantiles enteramente públicas, en el ejercicio de facultades que les han sido conferidas de modo exclusivo. Y ello debe ser así por cuanto la norma comunitaria no puede distinguir ni perjudicar a un Estado miembro, en detrimento del principio de neutralidad del impuesto o de aplicación uniforme del mismo, en base a la forma jurídica de actuación, puesto que los sistemas de actuación pública pueden diferir de un Estado miembro a otro acudiendo más o menos a formas privadas para gestionar servicios públicos y, de otro no puede discriminarse en función de la forma jurídica de actuación.

Por ello, en segundo lugar, añade el TJUE a la consideración expresada en el párrafo anterior que “en la medida en que esta disposición (se refiere al artículo 4.1 de la Directiva) supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, considera impondibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado” y “el único criterio que permite distinguir con certeza esas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional”, esto es, “las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados”. El TJUE ha declarado en este sentido que “una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública” ya que es preciso que ejerzan esta actividad “en calidad de órgano de Derecho público”, esto es, integrados “en la organización de la Administración Pública”, quedando excluidos del supuesto de no sujeción cuando realicen actividades económicas independientes, en el marco de una profesión liberal o empresarial (sentencias de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, Comisión/Países Bajos, apartado 21, 25 de julio de 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, y 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión/Reino Unido, apartado 55); añadiendo la sentencia del TJUE de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión/España, que “el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, según el cual las

actividades de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas no están sujetas al IVA, no es aplicable a las actividades ejercidas por los operadores de Derecho privado (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartados 36 y 46; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartados 34 y 44; Comisión/Reino Unido, C-359/97, apartados 46 y 56; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartados 30 y 40, y Comisión/Grecia, C-260/98, apartados 31 y 40, aún no publicadas en la Recopilación”).

En el presente caso, la Sociedad Pública de Inspección Técnica de Vehículos de Extremadura, SAU (en adelante INTEVEX), se constituyó el 30 de octubre de 2008. Es una empresa 100% pública, cuyo único accionista es la Sociedad de Gestión Pública de Extremadura, S.A. cuyo accionista único, a su vez, es la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Su objeto social, de acuerdo con sus estatutos, consiste en apoyar a la Junta de Extremadura en el cumplimiento de las políticas que se generen en el ámbito del transporte, mediante el desarrollo de las actuaciones de inspección y control reglamentarias, derivadas de la aplicación de las distintas reglamentaciones industriales que le encargue la Administración Autonómica, realizando la parte esencial de su actividad, a fin de complementar la instalación, funcionamiento y gestión de las Estaciones de Inspección Técnica de Vehículos e Extremadura.

Con fecha 30 de diciembre de 2008 se estableció un Convenio de Colaboración entre la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura e INTEVEX para la gestión del Servicio Público de inspección técnica de vehículos en las estaciones de ITV móviles de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores, con una validez hasta 31 de diciembre de 2009, prorrogable por acuerdo expreso de las partes. De la misma manera, en fecha 2 de enero y 17 de marzo de 2009, se formalizan sendos convenios de colaboración entre las mismas partes, para la gestión del Servicio Público de inspección técnica de vehículos en las estaciones de ITV de Almendralejo y Olivenza, respectivamente

En dichos convenios se determinan las condiciones en virtud de los cuales se llevará a cabo la ejecución material de las inspecciones. INTEVEX, por la prestación de dichos servicios, recibe transferencias nominativas de la Junta de Extremadura con cargo a los presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura, debiendo justificar documentalmente el destino de la misma ante la Intervención General de la Consejería de Administración Pública y Hacienda mediante la aportación de los estados financieros de la entidad. Asimismo, trimestralmente, debe justificar ante la Consejería de Fomento los gastos y pagos realizados.

De acuerdo con el certificado aportado por la reclamante de la Directora General de Transportes de la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura, INTEVEX no está autorizada a cobrar tarifas, siendo el abono de la tasa correspondiente la única forma de pago que tiene el usuario para que se le preste el servicio de inspección técnica.

Pues bien, el Real Decreto 1987/1985, de 24 de septiembre, por el que se establecen las normas básicas de instalación y funcionamiento de las ITV, junto con el Real Decreto 2344/1985, de 20 de noviembre por el que se regula la Inspección Técnica de Vehículos, sientan las bases para el establecimiento de las inspecciones técnicas periódicas en España.

El preámbulo del Real Decreto 1987/1985 reconoce a las Comunidades Autónomas la competencia en la organización de la ITV siendo competencia del Estado la regulación de los aspectos normativos relativos a las condiciones de la prestación y su verificación. En particular, el artículo 2º del Real Decreto 1987/1985 establece que la ejecución material de las inspecciones podrá realizarse de acuerdo con los siguientes sistemas alternativos:

- Prestación directa por la Comunidad Autónoma.
- Prestación directa por la Comunidad Autónoma en concurrencia con los particulares previa concesión administrativa.
- Prestación por los particulares previa obtención de concesión administrativa.

Asimismo, el Real Decreto 1987/1985 dispone que las tarifas sean establecidas por la Comunidad Autónoma. Y el artículo 9 de esta norma establece que “todo usuario de un vehículo automóvil elegirá libremente la estación ITV”.

Posteriormente, el Real Decreto-Ley 7/2000, de 23 de junio, de medidas urgentes en el sector de telecomunicaciones, en sus artículos 7 y 8 y en la Disposición Transitoria recoge medidas dirigidas a liberalizar la actividad de inspección técnica de vehículos, sustituyendo el sistema de concesión administrativa por autorizaciones regladas, estableciendo un sistema de tarifas máximas que serán fijadas por las Comunidades Autónomas e incluyendo los talleres de reparación como empresas susceptibles de desempeñar esta actividad. Así, podemos destacar el siguiente precepto:

“ Artículo 7. Prestación de los servicios de Inspección Técnica de Vehículos

1. Las inspecciones técnicas que, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de Vehículos y en las demás normas aplicables, deban hacerse en los vehículos, se realizarán en Estaciones de Inspección Técnica de Vehículos.

2. La ejecución material de las inspecciones podrá efectuarse por las Comunidades Autónomas o Administración competente directamente o a través de sociedades de economía mixta en cuyo capital participen, o por particulares. Salvo en el caso en que la ejecución se lleve a cabo directamente por las Comunidades Autónomas o Administración competente, será requisito imprescindible para acceder a la actividad de inspección de vehículos la obtención previa de una autorización, cuyo otorgamiento corresponderá a las Comunidades Autónomas o Administración competente.

La autorización deberá otorgarse siempre que el titular acredite que la instalación en la que proyecta realizar los servicios de inspección cumple los requisitos técnicos que a tal efecto se determinen reglamentariamente en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley.”

El Real Decreto 833/2003 desarrolla el citado Real Decreto-Ley estableciendo los requisitos técnicos que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, son materia exclusiva del Estado y, por tanto, de obligado cumplimiento, dejando a las Comunidades Autónomas la forma de aplicar tales condiciones técnicas. Este Real Decreto vuelve a incidir en que las tarifas serán fijadas por las Comunidades Autónomas, pero con el carácter de máximo, mantiene el régimen de incompatibilidades establecido por el Real Decreto 1987/1985, a excepción de los talleres de reparación, que ya quedaron excluidos en el Real Decreto-Ley liberalizador, y reitera el régimen de autorización que “debe garantizar la homogeneidad y uniformidad del servicio en todo el territorio nacional”.

Por lo tanto, el servicio de inspección técnica de vehículos se configura como una función pública que conlleva el ejercicio de actividades administrativas de control, inspección y certificación del cumplimiento por los vehículos de los requisitos técnicos establecidos en la normativa sobre tráfico y circulación de vehículos a fin de garantizar la seguridad vial y la protección del medio ambiente, cuya gestión se encuentra encomendada a las Comunidades Autónomas, y podrá efectuarse directamente o a través de sociedades de economía mixta en cuyo capital participen, o por particulares, previa autorización administrativa.

En el presente caso, nos encontramos, por lo tanto, ante una sociedad pública que realiza únicamente una actividad, que es la gestión de determinadas estaciones de inspección técnica de vehículos, situadas en Extremadura: estaciones fijas de Almendralejo y Olivenza, y estaciones móviles de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores, actividad que en la medida en que se realiza por un organismo público, se considera que se desarrolla en el ejercicio de su función pública en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

Ahora bien, debemos ir precisando que esa actividad que se desarrolla bien directamente por la Administración mediante órganos incardinados en la propia administración, o a través de la personificación en sociedades públicas, total o parcialmente de capital público, o incluso por particulares, es la misma en todos los casos, no difiere en función de quien presta el servicio, ya que éste es el mismo en cualquier caso, lo que debe implicar un tratamiento unitario desde el punto de vista fiscal de este impuesto, dado el principio de neutralidad fiscal que lo inspira y que debe ser siempre el que oriente la interpretación de la norma, como así lo hace el TJUE al examinar la tributación de las actividades que llevan a cabo las Administraciones públicas, para delimitar cuando estas actividades quedan sujetas al impuesto, pues siempre debe respetarse aquel principio, básico como se ha indicado en la configuración y aplicación del impuesto.

Cuarto:

Se requiere también, en segundo lugar, precisar el alcance subjetivo del precepto interno que examinamos, puesto que partiendo de señalar la no sujeción de los entes públicos, ello lo predica respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen “directamente”, aunque indudablemente hemos de entender, de acuerdo con la finalidad de la norma comunitaria, que ello es así cuando, como acabamos de señalar, estas operaciones se realicen en el ejercicio de sus funciones públicas.

Pues bien, una forma de prestar los servicios públicos directamente por las administraciones públicas es precisamente a través de las empresas públicas o sociedades públicas de capital íntegramente público, que pueden así prestar dichos servicios.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) ha examinado la cuestión en diversas ocasiones, si bien teniendo como marco legislativo de referencia la Ley del IVA de 2 de agosto de 1985. Baste para ello considerar las sentencias de 20 de marzo de 2000, 3 de octubre de 2002, 24 de junio de 2003, 22 de enero de 2004, 23 de abril de 2004 (recurso 967/1999) ó 12 de junio de 2004, en las que el TS concluye en la no sujeción de las actividades realizadas por las sociedades mercantiles públicas, si bien se cuidó de manifestar que ello era bajo la vigencia de la Ley de 1985, haciendo una declaración obiter dicta en el sentido de que con la vigencia de la Ley del IVA de 1992, los supuestos de no sujeción a que se refiere el artículo 7.8 no se aplicarán cuando los entes

públicos actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. La sentencia de 26 de septiembre de 2005 (recurso 1710/2000) lleva a cabo un buen resumen de la tesis sustentada por el TS, concluyendo que *“esta Sala, precisamente hasta la modificación introducida por la referida Ley 37/1992, de 28 de diciembre, ha mantenido una tesis contraria a la expuesta por el Abogado del Estado, consistente en que la gestión de un servicio público municipal a través de una sociedad mercantil cuyo capital social pertenece íntegramente a la entidad local es una gestión directa que se incluía en el ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 5.6 LIVA/1985, sin que ello fuera contrario al artículo 4.5 de la Sexta Directiva ni a la doctrina del TJCE”*. Esto es, el TS reconoce que las sociedades públicas se encuentran dentro del ámbito subjetivo al que alude la norma comunitaria, precepto éste que, como hemos señalado anteriormente, responde a los criterios de efecto directo. No obstante, debe indicarse que estas declaraciones efectuadas por el TS no implican el análisis pormenorizado de las circunstancias que ahora analizamos, fundamentalmente por lo que se refiere a la realización de actividades no económicas por las sociedades públicas como se ha expuesto anteriormente.

Esto es, si bien declara obiter dicta que lo expuesto no es de aplicación respecto de la Ley de 1992, sin embargo no entra a conocer o discernir del segundo de los elementos acumulativos al que anteriormente nos hemos referido como es la realización de actividades en ejercicio de funciones públicas, sujetas al régimen jurídico que les es propio, llevadas a cabo por las sociedades públicas. Lo trascendente es pues, y a los efectos de nuestra argumentación, el reconocimiento de que las sociedades públicas se encuentran dentro del marco del precepto comunitario (artículo 4.5 de la Sexta Directiva, actual artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) y su conexión con los criterios de efecto directo del precepto comunitario.

Ahora bien, expuesta la doctrina del TS en aplicación de la Ley de 1985, también el propio TS ha venido a reconocer el carácter peculiar o la naturaleza singular de la sociedades mercantiles públicas, y la misma sentencia citada anteriormente de 26 de septiembre de 2005, señala:

«La doctrina científica ha distinguido y matizado lo que son las sociedades de entes públicos, surgidas a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles, para gestionar así con mas eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc.) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

Y la realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, se hallan más cerca de la fundación de un servicio público, que de una figura asociativa (art. 1665 del Código Civil, art. 116 del Código de Comercio, etc), tan es así que el artículo 10, párrafo segundo, de la Ley de 17 de Julio de 1951, de Sociedades Anónimas y luego el Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, han tenido que «exceptuar de lo establecido en el apartado anterior (número de socios fundadores no inferiores a tres) a las sociedades constituidas por el Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales, o por organismos o entidades de ellos dependientes».

Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas, y particularmente, es menester traer a colación el Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, aprobado por Decreto de 23 de Mayo de 1960, cuyo artículo 3º, apartado 1, disponía: «1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico-jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales», régimen que es fiel expresión de la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100% por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Por todo ello es una simplificación afirmar sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala ha considerado que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del IVA, el apartado 6.º del artículo 5.º de la LIVA/1985, anterior, permitía, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las prescripciones de la Sexta Directiva»>>.

Si bien el TS se refiere a la Ley del IVA de 1985, las mismas consideraciones sobre la naturaleza singular de las sociedades públicas pueden efectuarse vigente la Ley del IVA de 1992. Prueba clara de ello es que el propio Tribunal Supremo lo hace en su Sentencia de 22 de octubre de 2010 (Recurso de casación para unificación de doctrina 271/2006) en relación con una sociedad mercantil pública cuyo objeto social es la promoción turística

de una Comunidad Autónoma y que se financia, en su mayor parte, mediante transferencias financieras realizadas con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma. El objeto último de revisión en dicha sentencia, es un acuerdo de liquidación dictado por la AEAT en concepto de IVA correspondiente a 1997, es decir, vigente la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. En el Fundamento de Derecho Quinto (párrafo quinto y siguientes) de la indicada sentencia se reproducen las consideraciones que se contenían en la sentencia de 26 de septiembre de 2005, en los siguientes términos:

«La doctrina científica ha sabido diferenciar las sociedades mercantiles de lo que son los entes públicos: aquéllas surgieron a partir del momento en que la Administración adoptó como técnica de funcionamiento el de las sociedades mercantiles para gestionar así con más eficacia (relaciones laborales, contabilidad, etc...) las actividades industriales, comerciales y de servicios que venían realizando mediante determinados organismos autónomos.

La realidad es que las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único se hallan más cerca de la fundación de un servicio público que de una figura asociativa.

Es verdad que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero, en cambio, internamente actúan casi como un órgano de un ente público.

Por todo ello, no se ajusta a la realidad afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte.

En el caso de autos, es indiscutible que la actividad que presta la (...) es la de ser un mero instrumento técnico, creado con la finalidad de prestar, mediante formas propias del Derecho privado mercantil, el servicio de promoción del turismo en Asturias con mayor eficacia y agilidad. Es, pues, en realidad, una actividad desarrollada en el ejercicio de funciones y competencias públicas.»

En la misma línea argumental, resulta interesante poner de manifiesto como el propio TS, en la Sentencia de 26 de septiembre de 2005, distingue entre las actividades que pueden realizar estas sociedades aquellas que son industriales o comerciales, de las que son claramente prestadoras de servicios públicos; dicotomía que resulta de enorme trascendencia a la hora de fijar su tributación por el impuesto. También debe destacarse que el TS alude al TUCE cuando lleva a cabo la misma delimitación respecto, por un lado, a las actividades realizadas para el cumplimiento de competencias públicas y funciones públicas y, por otro a las actividades no estrictamente públicas que pueden realizar los entes locales, autonómicos o estatal, añadiendo el TS que pueden en este caso realizarse a través de sociedades mercantiles públicas.

Llama la atención en este sentido que el propio TS, en la jurisprudencia citada, alude a la adecuada interpretación de nuestro precepto interno, para señalar que el artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE) “no exige que las funciones públicas (servicios públicos) sean desempeñadas directamente por *“las administraciones, porque además la norma comunitaria “permite contraprestaciones de muy diversa índole, en tanto que nuestra Ley sólo permitía dos supuestos, a saber, no exigencia de contraprestación, o contraprestación de naturaleza tributaria”*. Añade que respecto de la mención que realiza la Sexta Directiva de la prestación de los servicios públicos por *“(…) municipios y los demás organismos de Derecho público” no implica que queden fuera las sociedades públicas, “en cuanto que conforme a nuestro Derecho son una modalidad de gestión directa de los servicios públicos (...), es decir se cumple la norma del artículo 4º, apartado 5, de la Sexta Directiva”*.

No obstante, más recientemente el TS ha cambiado su postura. Así, en las Sentencias de 16 de mayo de 2011 (recurso 1974/2008), 20 de febrero de 2012 (recurso 6012/2008) y 29 de marzo de 2012 (recurso 256/2009), después de exponer el sentido contradictorio de su jurisprudencia hasta esa fecha, declara:

“Nos vemos obligados a cambiar el anterior criterio por las siguientes razones:

1ª) De entrada, como ya hemos apuntado, el intérprete no debe, en principio, distinguir allí donde el titular de la potestad legislativa no lo hace, siendo claros y terminantes los términos del artículo 7.8, párrafo segundo, de la Ley 37/1992.

2ª) Sólo cabría preterir la previsión del legislador interno si llegáramos a la conclusión de que contradice los términos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, por el juego de los principios de primacía y efecto directo de las normas del derecho de la Unión Europea. Pero tal no es el caso, pese al criterio de la sentencia que ahora modificamos.

Dicho precepto, reproducido casi con las mismas letras en el artículo 13 de la vigente Directiva 2006/112 / CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Diario Oficial de la Unión Europea, serie L, nº 347 de 2006, p.1), niega la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido al Estado, las regiones, la provincias, los

municipios y a los demás organismos de derecho público en cuanto a la actividad y a las operaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas, aun cuando perciban derechos, rentas, cotizaciones o contribuciones (párrafo primero). Ahora bien, si el hecho de no considerarlos tales provoca graves distorsiones de la competencia deberán quedar sometidos a tributación respecto de tales actividades y operaciones (párrafo segundo). En cualquier caso, serán sujetos pasivos cuanto efectúen operaciones tales como las propias de las telecomunicaciones, o de distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; etc. (párrafo tercero en relación con el anexo D).

En nuestra jurisprudencia, iniciada en la ya citada sentencia de 10 de marzo de 2000 y continuada en las demás referenciadas, hemos dejado constancia de la mayor amplitud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva en relación con el artículo 5.6 de la Ley 30/1985, precepto que consideramos ajustado a los términos del precepto comunitario según había sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El legislador español optó, en la Ley 30/1985, por no sujetar a tributación la prestación de servicios municipales mediante gestión directa, forma de gestión en la que se integraba la llevada a cabo mediante una empresa de total propiedad municipal. Se trataba, en realidad, del ejercicio de funciones públicas por los entes locales en el marco jurídico que les es propio, llevado a cabo en condiciones distintas que los operadores económicos privados, pues, estándose ante una sociedad mercantil participada íntegramente por el Ayuntamiento, se financia de forma distinta que una empresa privada. En otras palabras, el legislador español de 1985 actuó en los contornos que le permitía el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Ahora bien, el legislador de 1992, decidiendo someter a tributación las prestaciones de servicios llevadas a cabo por empresas públicas, privadas o mixtas y, en general, por sociedades mercantiles, también se produjo dentro de ese margen de maniobra, por lo que no hay razón alguna para dejar inaplicado el artículo 7.8, párrafo segundo, de la Ley 37/1992.

En efecto, la jurisprudencia comunitaria, al analizar el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, ha reiterado que su interpretación debe llevarse a cabo de modo que menoscabe lo menos posible la regla general, formulada en sus artículos 2, punto 1, y 4, apartados 1 y 2, según la cual toda actividad de naturaleza económica se encuentra, en principio, sujeta al impuesto sobre el valor añadido [sentencias de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (asunto C-288/07, apartados 38 y 44), y 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (asunto C-154/08, apartado 112)], exigiendo la concurrencia de dos requisitos para que pueda aplicarse la regla de no sujeción recogida en aquel primer precepto. De entrada, la cualidad de organismo público y, en segundo término, el ejercicio de actividades en condición de autoridad pública [sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (asunto 107/84, apartado 11); Comisión/Países Bajos, apartado 21; Ayuntamiento de Sevilla, apartado 18; Isle of Wight Council y otros, apartado 19; y Comisión/España, apartado 113, todas ya citadas].

Tratándose del primer requisito, el hecho de que un particular (léase una empresa privada) ejerza prerrogativas de la autoridad pública no lleva como consecuencia automática que los servicios que preste queden al margen del impuesto sobre el valor añadido (sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 21, Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19 y Comisión/España, apartado 114). En lo que se refiere al segundo, se ha de precisar que las actividades a las que se refiere son las que realizan los organismos de derecho público en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción de las que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados [sentencias de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (asunto C-446/98, apartado 17), e Isle of Wight Council y otros, ya citada, apartado 21], régimen jurídico que se determina atendiendo a la normativa interna.

Esta última determinación jurisprudencial (salvo que actúen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados) tiene que ver con el párrafo tercero del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, que somete a tributación la actividad de los organismos de derecho público si su no sujeción es susceptible de crear distorsiones graves en la competencia. En otras palabras, con toda normalidad los organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas realizan actividades de naturaleza económica, pero en la medida en que son expresión de prerrogativas de poder público no quedan sujetas al impuesto sobre el valor añadido, salvo que, tratándose de actividades económicas que se lleven a cabo de forma paralela por operadores privados (concesionarios, sociedades coparticipadas por el Ayuntamiento, en las que concurren a suscribir el capital social compañías privadas), la no sujeción al impuesto pueda alterar gravemente las condiciones de la competencia (artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva). Incluso, el legislador comunitario ha presumido que esa afección se produce siempre tratándose de las actividades económicas enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva, salvo que el volumen de las operaciones sea insignificante (párrafo tercero del mismo precepto).

Así pues, el párrafo segundo participa de la misma sustancia que el tercero, de modo que, a nivel nacional, los Estados miembros pueden determinar que existen otras actividades de naturaleza esencialmente económica, no enumeradas en el citado anexo D, que sean llevadas a cabo de forma paralela tanto por organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas como por operadores privados. Y llegado a este punto, tratándose del párrafo segundo, para determinar si en un determinado sector existe el riesgo de afección grave de la competencia por la no sujeción de los organismos de derecho público, se ha de tener en cuenta la actividad en sí misma considerada, con independencia de que tales organismos tengan que hacer frente

o no a algún tipo de competencia en el mercado local en el que desarrollan su actividad (véase la sentencia *Isle of Wigh Council* y otros, apartados 31 a 40).

Esta conclusión se cimienta en los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica. En el primero, no sólo porque podría dar lugar a un tratamiento diferenciado entre los operadores privados y los públicos, sino dentro de estos últimos, en función de la forma de gestión. Bastaría que el servicio municipal se prestara mediante una sociedad participada por inversores privados en 1 por 100 para que la actividad se sujetase al impuesto, mientras que si esa mínima participación no existe las operaciones quedarían al margen del mismo. El segundo principio, porque el análisis de cada mercado local en relación con el servicio singular de que se trate presupone unos estudios complejos, susceptibles de variar en el tiempo y en el espacio dentro de ámbito de un mismo ente local, dando lugar a un escenario en el que ni las corporaciones locales ni los operadores privados pueden prever con la certidumbre necesaria para llevar a cabo sus actuaciones si la explotación del servicio de que se trata se encuentra o no sujeta al impuesto sobre el valor añadido (sentencia *Isle of Wigh Council* y otros, apartados 40 y siguientes).

Las anteriores reflexiones ponen de manifiesto que la decisión del legislador español, contenida en el artículo 7.8, segundo párrafo, de la Ley 37/1992, de someter al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizados por los entes público mediante empresas públicas, privadas o mixtas, y, en general, utilizando compañía mercantiles, se produce dentro del margen de maniobra señalado por el legislador comunitario en el artículo 5, apartado 4, de la Sexta Directiva, de modo que, a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley, tales actividades económicas quedan sometidas a tributación”.

Pese a esta postura, posteriormente el propio TS ha vuelto a cambiar el criterio al dictar una nueva Sentencia (10 de mayo de 2012, recurso 1032/2008), en la que además de citar y reproducir otras dos Sentencias cuyas anteriores, vuelve al criterio anterior en el siguiente sentido:

<<Pues bien, pese a los cambios legislativos y jurisprudenciales producidos sobre esta cuestión, esta Sala y Sección comparte el criterio mantenido por el Tribunal de instancia, habiéndose ya pronunciado sobre la cuestión en varias Sentencias, entre ellas la de 22 de octubre de 2010 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 271/2006), y la de 15 de diciembre de 2010 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 51/2007), viniendo a establecer esta última el siguiente criterio:

«QUINTO.- Para dar respuesta completa al motivo planteado, partiendo de la existencia de la contradicción que se denuncia, ha de significarse que el artículo 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , señala que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto sobre empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por su parte, el artículo 7 de la Ley completa la definición del hecho imponible con los supuestos de no sujeción, declarando, en lo que aquí interesa, el apartado 8 la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, aunque a continuación señala que lo dispuesto en el apartado anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

Los preceptos que debemos aplicar hay que interpretarlos en función del artículo 4º.5 de la Sexta Directiva del Consejo, 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, dictada en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (actual art. 13, apartado primero, párrafo segundo de la vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006), relativa al sistema común del IVA, que disponía: "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 y 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. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlas sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. De todos modos, los organismos anteriormente citados tendrán la consideración de sujetos pasivos especialmente en cuanto a las operaciones enumeradas en el Anexo D y en la medida en que éstas no sean de mínima entidad".

La doctrina del TJCE ha señalado, en diversas sentencias como las de 25 de julio de 1991 (asunto 202/90) y 12 de septiembre de 2000 (asunto 185/2000), que el análisis del precepto transcrito pone de manifiesto que para que pueda aplicarse deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, el ejercicio de actividades por

parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública. Y respecto de este último requisito, resulta también jurisprudencia reiterada del Tribunal (sentencias de 17 de octubre de 1989 , (asuntos acumulados 231/87 y 129/88); de 15 de mayo de 1990 (asunto C-4/89), y de 6 de febrero de 1997 (asunto C-247/95), que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, y que el único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías es el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

Sin embargo, y como declaró en su sentencia de 8 de junio de 2006 , la regla de la no sujeción al Impuesto de los entes públicos que actúen en el ejercicio de funciones públicas no se aplica cuando sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia.

SEXTO. Ahora bien, la sentencia estima que, bajo la vigencia de la actual Ley del IVA, la situación fue modificada, al incluir una excepción al supuesto de no sujeción, en el propio artículo 7.8, la prestación servicios públicos mediante sociedades privadas, pertenecientes íntegramente a las entes locales, entendiéndose que la nueva Ley formuló un concepto propio de gestión directa, a efectos puramente del IVA.

Precisamente, acogiendo esta interpretación, la sentencia recurrida considera que los servicios prestados estaban sujetos al IVA, al actuar el Ayuntamiento por medio de una sociedad mercantil, pero no "directamente".

No obstante, es preciso advertir que el art. 7.8º de la Ley del IVA, así entendido, no recoge fielmente el sentido de la norma contenida en el art. 4.5 de la Sexta Directiva.

Es cierto que la Ley emplea el término "directamente" con el objeto de impedir que disfruten del beneficio fiscal las actividades que los entes públicos realicen sirviéndose de personas interpuestas; y así excluye de forma expresa de la sujeción, el supuesto en que <<actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general de las empresas mercantiles>>.

Sin embargo, la actuación de estas entidades no siempre puede excluir la existencia de un régimen de Derecho Público, como ocurre en el caso que examina la sentencia recurrida, al prestar XXX materialmente el servicio, pero haciéndolo jurídicamente el Ayuntamiento de YYY, que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas exigiendo la correspondiente tasa.

Por ello, la excepción a la no sujeción regulada en el art. 7.8º siempre que intervenga una sociedad mercantil ha de ser interpretada en el sentido de entender que lo determinante es el régimen jurídico de prestación del servicio, por lo que si se actúa bajo un régimen de Derecho Público no debe excluirse la no sujeción » (FFDD Quinto y Sexto).

Es evidente que en supuestos de sociedades mercantiles de capital íntegramente público, que realizan directamente la gestión de un servicio público, les resulta de aplicación la regla de la no sujeción al IVA establecida en el citado art. 7.8 de la LIVA, pero, a sensu contrario, quedarán sujetas a dicho impuesto las prestaciones de servicios públicos por sociedades mercantiles de capital privado en régimen de concesión administrativa, como es el caso que nos ocupa, en el que las dos concesionarias prestan servicios públicos en régimen de gestión indirecta".

De acuerdo con los datos que obran en el expediente, INTEVEX es una sociedad mercantil, constituida al amparo del artículo 8 de la Ley 4/2005, de 8 de julio, de reordenación del sector público empresarial de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Su capital es propiedad 100% de la entidad SOCIEDAD DE GESTIÓN PÚBLICA DE EXTREMADURA, SAU, cuyo accionista único es a su vez, la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Su objetivo es la prestación del servicio de inspección técnica en Extremadura, financiándose a través de transferencias recibidas de la Comunidad con su correspondiente consignación en los presupuestos generales de la Comunidad.

Se trata de una sociedad mercantil de capital íntegramente público, que realiza la gestión directa de un servicio público, por lo que, a la vista de lo expuesto, podemos considerar que en INTEVEX concurren los dos requisitos acumulativos, como son la realización de actividades por parte de un organismo público, y su desarrollo en el ejercicio de funciones públicas o lo que es lo mismo el ejercicio de las actividades en su condición de autoridad pública.

Por lo tanto, en la medida en que presta el servicio de inspección técnica de vehículos, en el ejercicio de la función pública de la Comunidad, actúa como autoridad pública y le es de aplicación el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE (artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE); si bien, hemos de reiterar lo expuesto ya en el último párrafo del fundamento de derecho anterior, a fin de comprender la tributación de las Administraciones públicas respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la necesidad de respetar, en todo caso, el principio de neutralidad que preside este impuesto, y que como ha puesto de manifiesto el propio TJUE deriva del principio mismo de igualdad.

Quinto:

En el presente caso, la Administración practica liquidación provisional por cada uno de los períodos de liquidación correspondiente al 2009, incrementando la base imponible en el importe de las transferencias recibidas. Asimismo, incrementa la base imponible y cuotas soportadas en cada período de liquidación, de acuerdo con los datos que constan en el libro registro de facturas recibidas aportado por la entidad. Considera que los servicios prestados por INTEVEX son análogos a los realizados por empresarios privados, ya que INTEVEX presta los mismos servicios a empresarios y particulares titulares de vehículos que el resto de las empresas privadas o públicas, a nivel nacional, existiendo por lo tanto riesgo de distorsión en la competencia, por lo que en la medida en que los servicios prestados consisten en los propios de las empresas privadas que gestionan los servicios de ITV, aquéllos están sujetos y no exentos del impuesto.

Como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, INTEVEX es una empresa pública que se constituyó para prestar el servicio de inspección técnica en Extremadura. Es una empresa 100% pública que presta el servicio de inspección técnica en el ejercicio de una función pública, por lo que le resulta de aplicación el artículo 13 de la Sexta DIRECTIVA 2006/112/CE y, en un principio, cumple los requisitos para quedar excluida del ámbito del impuesto.

Ahora bien, el propio precepto exceptúa de lo anterior aquellos supuestos en que, a pesar de concurrir las dos circunstancias citadas, la no sujeción pudiera ocasionar distorsiones graves en la competencia (segundo párrafo del artículo 13.1). Adicionalmente, esta excepción general se ve completada por el tercer párrafo del artículo 13.1, citando determinadas actividades, con respecto a las cuales los Organismos públicos siempre serán considerados sujetos pasivos aún cuando las desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas.

El objetivo de la norma en estos dos puntos es garantizar el respeto del principio de neutralidad del impuesto el cual se opone a que prestaciones de servicios similares, y que por tanto compiten entre sí, puedan ser tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, pues en otro caso quebraría el citado principio.

Dispone literalmente el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE (artículo 4 Sexta Directiva 77/388/CEE),

"1. 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 en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. (...)"

En relación con este segundo párrafo del artículo 13.1 de la Sexta Directiva 2006/112/CE (artículo 4 Sexta Directiva 77/388/CEE), podemos traer a colación distintas Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 8 de Junio de 2006, Asunto C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, señala lo siguiente:

"24 A este respecto, procede recordar en primer lugar que el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva tiene por objeto garantizar el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41), y que dicha disposición contempla el supuesto de que los organismos de Derecho público ejerzan en calidad de sujetos de Derecho público, a saber, en el marco del régimen jurídico que les es propio, actividades u operaciones que pueden igualmente ser realizadas, en competencia con ellos, por particulares en un régimen de Derecho privado o basándose en concesiones administrativas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 22).

25 La citada disposición establece una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público respecto a las actividades u operaciones que realizan en calidad de autoridades públicas en la medida en que esa no sujeción originaría distorsiones de la competencia de cierta importancia (sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 22).

26 Por consiguiente, si la no sujeción al IVA de la actividad económica considerada originase distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, la explotación

de un crematorio por Lutherstadt Eisleben estaría gravada en virtud de esa misma disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Comisión/Portugal, C-276/98, Rec. p. I-1699, apartado 28).

27 Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pueden justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público.(...)”

O la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de diciembre de 2000, Asunto n.º C-446/98, Fazenda Pública, de la que podemos destacar:

“15. A este respecto, es preciso recordar que, como ha declarado este Tribunal de Justicia en repetidas ocasiones, el análisis de la mencionada disposición a la luz de los objetivos de la Sexta Directiva pone de manifiesto que para que pueda aplicarse la exención deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y la realización de estas actividades en su condición de autoridad pública (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Rec. p. I-4247, apartado 18).

16. Respecto de este último requisito, son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos (sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233, apartado 15, y de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, C-4/89, Rec. I-1869, apartado 10).

17. Así, resulta de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4.º, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados (véanse, en particular, las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia, C-276/97, apartado 40; Comisión/Irlanda, C-358/97, apartado 38; Comisión/Reino Unido, C-359/97, apartado 50; Comisión/Países Bajos, C-408/97, apartado 35, y Comisión/Grecia, C-260/98, apartado 35, aún no publicadas en la Recopilación). (...)

21. En efecto, con arreglo a la jurisprudencia mencionada en los apartados 16 y 17 de la presente sentencia, el órgano remitente debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida en el litigio principal que establece el Derecho nacional, con el fin de determinar si dicha actividad se desarrolla en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados.”

O la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 20 de noviembre de 2003, Asunto n.º C-8/01, Taksatorrigen:

“ 58. En primer término, hay que señalar que la exención del IVA en sí misma no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficios. Por tanto, es el hecho de que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación estén exentas, y no el hecho de que esa agrupación cumpla los demás requisitos de la disposición de que se trata, lo que puede provocar distorsiones de la competencia para que se pueda denegar esa exención.(...)”

60. Además, hay que recordar que el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exige del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véanse, en particular, las sentencias de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 18, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, antes citada, apartado 45).

61. En efecto, es cierto que, como resulta de la jurisprudencia mencionada en el apartado 36 de la presente sentencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente.

62. No obstante, no es menos cierto que esa jurisprudencia no tiene como objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas.

63. *En consecuencia, aunque un examen comparativo de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva demuestra que la expresión «con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», no se refiere únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro, es necesario, sin embargo, que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real.*

64. *De ello se desprende que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia.*

65. *Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión de una exención del IVA basada en la citada disposición a una asociación, como aquella de que se trata en el asunto principal, que cumple todos los demás requisitos de dicha disposición, debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por sí sola, de inmediato o en el futuro, distorsiones de la competencia. “*

De todo lo expuesto podemos concluir que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia. De esta forma, en principio, concurre la circunstancia de una distorsión grave de la competencia cuando la actividad pública desarrollada por un organismo público se enfrenta a operadores privados que prestan servicios que compiten con las prestaciones públicas, garantizando así el respeto del principio de la neutralidad del impuesto, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Y, aun cuando no exista una referencia expresa en la norma interna a esta circunstancia, se deriva directamente del ámbito de aplicación amplio que se reconoce en la delimitación de los conceptos de hecho imponible y de empresario o profesional que la propia ley interna regula, recogiendo así las previsiones de la Directiva comunitaria reguladora del impuesto.

En el presente caso, los servicios respecto de los que se plantea la controversia, es el servicio de inspección técnica de vehículos por parte de INTEVEX mediante la gestión de determinadas estaciones de inspección técnica de vehículos, situadas en Extremadura: estaciones fijas de Almendralejo y Olivenza, y estaciones móviles de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores.

Es una empresa pública que presta el servicio de inspección técnica en el ejercicio de una función pública, por lo que podríamos considerar que le resulta de aplicación el artículo 13 de la Sexta Directiva 2006/112/CE (artículo 7.8 de la nuestra norma interna) y, en un principio, cumpliría los requisitos para quedar excluida del ámbito de aplicación del impuesto.

No obstante la no sujeción encuentra su límite en la distorsión de la competencia que pueda generarse, de manera que si los servicios prestados por la entidad son análogos a los realizados por empresarios privados que gestionen los servicios de inspección técnica, aquellos estarán sujetos y no exentos del Impuesto, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, dado que en otro caso quebraría el principio de neutralidad, de manera que ante actividades análogas o idénticas prima el amplio ámbito de aplicación del impuesto (no debe olvidarse que el artículo 7.8 es una excepción y, como tal, debe ser interpretado restrictivamente, en la forma expuesta anteriormente), recogido en nuestra norma interna en los artículos 4, 5, 8 y 11, de manera que la sociedad pública queda integrada dentro del concepto de empresario o profesional al realizar una actividad económica, sin tener que realizar esfuerzo alguno interpretativo, dado, como se ha expuesto, el amplio ámbito de aplicación del impuesto y el principio de neutralidad impositiva que lo preside.

Como señalamos en el fundamento de derecho tercero el servicio de inspección técnica de vehículos está encomendado a las Comunidades Autónomas, siendo competencia del Estado la regulación de los aspectos normativos relativos a las condiciones de la prestación y su verificación. En particular, dicho servicio puede prestarse directamente por la Comunidad Autónoma, pero también por particulares, previa autorización administrativa. Nos encontramos, por lo tanto, ante prestaciones de servicios similares, análogas o incluso podría decirse que iguales, dado que el servicio que se presta debe ser el mismo, que se desarrollan en el territorio de aplicación del impuesto tanto por operadores públicos, como privados.

En concreto, en Extremadura la prestación de este servicio se gestiona por la Comunidad Autónoma, y si bien es una actividad que en dicha Comunidad Autónoma no puede desarrollarse por operadores privados, en otras Comunidades, que pertenecen al mismo territorio de aplicación del impuesto se desarrolla tanto por operadores públicos como privados, por lo que, teniendo en cuenta que los usuarios de vehículos pueden elegir libremente la estación de servicio en la que pasar la ITV, la no sujeción al impuesto de dicha actividad por parte de INTEVEX provocaría graves distorsiones en la competencia, puesto que ante prestaciones de servicios similares, los consumidores finales estarían obligados a soportar o no el impuesto en función de la Comunidad Autónoma en

la que decidan recibir dicho servicio, lo que provoca un tratamiento distinto desde el punto de vista del IVA para actividades idénticas, dado que el servicio en que consiste la ITV debe ser el mismo en una u otra Comunidad Autónoma, todas ellas dentro del territorio de aplicación del impuesto, que es el que debemos tener en cuenta como parámetro objetivo en el que deban compararse las distintas actividades realizadas por unos u otros sujetos, cuando todos, como en este caso, realizan la misma actividad.

Nos encontramos, por lo tanto, ante una actividad sujeta y no exenta del impuesto, a la que no resulta de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 7.8 de LIVA, precepto que, como se ha expuesto anteriormente, debe ser objeto de una interpretación restringida cuando nos encontramos ante situaciones como las que se examinan.

Sexto:

Una vez determinado que la prestación del servicio de inspección técnica por parte de INTEVEX es una actividad sujeta y no exenta del impuesto, la siguiente cuestión a analizar consiste en determinar si las transferencias percibidas por INTEVEX por parte de la Comunidad Autónoma para sufragar los gastos por la prestación del servicio, forman o no parte de la base imponible del impuesto.

El artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge las reglas para la determinación de la base imponible del Impuesto:

“Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación: (...)

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación”.

Dicha disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Concretamente, el artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva dispone sobre esta cuestión:

“1. La base imponible estará constituida:

a) En las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

En los mismos términos se expresa el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El TJUE como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184-00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353-00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495-01, C-381-01, C-144-02 y C-463-02).

Así, en la sentencia de la Sala tercera del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto 184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometían a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en lo ya dispuesto en la sentencia de noviembre de 2001, el TJUE dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal de Justicia ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.

2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.

3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el TJUE, que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

Los requisitos citados son asumidos por este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su resolución de 23 de noviembre de 2005 (RG 1698/03) de recurso de alzada para unificación de criterio y su resolución de 2 de abril de 2008 (RG 2557/06).

No obstante, esta doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, así como la jurisprudencia nacional, ha quedado superada por la más reciente jurisprudencia del TJUE. En concreto, la Sentencia de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d'Or SARL, Asunto C-151/13, que interpreta nuevamente el artículo 11.A.1.a) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA y el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

Señala la citada Sentencia:

“ (...) **28.** Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29. Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva 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 (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31. Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican mutatis mutandis a este artículo 73.

32. *Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.*

33. *En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d'Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.*

34. *En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).*

35. *El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene Rayon d'Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.*

36. *Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).*

37. *Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.*

38. *Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)»*

De acuerdo con lo señalado en la citada Sentencia, se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el Tribunal que la base imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida.

Así, se desprende de la Sentencia que para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.

En el caso concreto que analizamos, resulta que INTEVEX es una sociedad pública que se constituye para prestar el servicio de inspección técnica de vehículos en las estaciones de ITV de Almendralejo y Olivenza y en las estaciones de ITV móviles de vehículos ligeros, agrícolas y ciclomotores. Para la gestión de dicho servicio se establecen distintos convenios de colaboración entre la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura e INTEVEX.

En dichos convenios se determina las condiciones en virtud de las cuales se llevarán a cabo la ejecución material de las inspecciones. INTEVEX, por la prestación de dichos servicios, recibe transferencias nominativas de la Junta de Extremadura, con cargo a los presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura, debiendo justificar documentalmente el destino de la misma ante la Intervención General de la Consejería de Administración Pública y Hacienda mediante la aportación de los estados financieros de la entidad. Asimismo, trimestralmente debe justificar ante la Consejería de Fomento los gastos y pagos realizados.

De acuerdo con el certificado aportado por la reclamante de la Directora General de Transportes de la Consejería de Fomento de la Junta de Extremadura, INTEVEX no está autorizada a cobrar tarifas, siendo el abono de la tasa correspondiente la única forma de pago que tiene el usuario para que se le preste el servicio de inspección técnica.

De manera que existe una relación directa entre las transferencias recibidas por la Comunidad y la prestación del servicio de la ITV por parte de INTEVEX. Se trata de transferencias percibidas para sufragar los gastos que le supone a la entidad prestar el servicio público de ITV a los usuarios de los vehículos, sin que pueda percibir cantidades distintas de las acordadas en los Convenios, ni cobrar cantidad alguna a los usuarios que satisfacen el servicio a través del pago de la tasa correspondiente establecida por la Comunidad. Constituyen, por lo tanto, la contrapartida del servicio de ITV que presta a los usuarios de los vehículos, que si bien, no la recibe directamente de ellos, no es impedimento para considerar que dichas transferencias, a la luz de la jurisprudencia comunitaria, son contraprestaciones que deben formar parte de la base imponible del impuesto; máxime, cuando en la estructuración del servicio organizada por la Comunidad Autónoma, se ha interpuesto la sociedad pública para realizar materialmente el servicio a los usuarios por cuenta de la Comunidad, quien cobra la tasa sin impuesto sobre el valor añadido para luego transferir a la sociedad pública los costes directos e indirectos que dicha sociedad tiene por la realización material de los servicios; consiguiendo con ello, como se ha expuesto en los fundamentos de derecho anterior que los usuarios que acuden a la sociedad pública reclamante abonen un importe inferior a aquel que puedan abonar en otras Comunidades Autónomas en tanto que la sociedad pública no repercute el impuesto ni a la Comunidad ni a los usuarios (dado que no cobra de ellos), si bien, dada la naturaleza y finalidad de las tasas y, en concreto la que ahora por estos servicios percibe la Comunidad Autónoma de Extremadura, no puede concluirse sino que el cobro de la misma cubre el coste real de los servicios que presta la Sociedad.

Por lo tanto, a la vista de lo expuesto, este Tribunal concluye que la prestación del servicio de inspección técnica por parte de INTEVEX es una actividad sujeta y no exenta del impuesto, a la que no resulta de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8 de LIVA y las transferencias percibidas de la Comunidad de Extremadura, en la medida en que constituyen la contrapartida del servicio prestado, forman parte de la base imponible del impuesto, debiendo el Tribunal confirmar los acuerdos impugnados.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, vista la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA:

desestimarla confirmando las liquidaciones impugnadas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.