



**Inf. A/3/51/12**

**LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR  
AÑADIDO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES  
PÚBLICOS.**

**Madrid, 6 de julio de 2012**

## INDICE

### I. LA SUJECIÓN A IVA DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PUBLICOS.

#### I.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13.1 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.

-I.1.1. ANALISIS PREVIO DE LA NATURALEZA ECONÓMICA O NO ECONÓMICA DE LA ACTIVIDAD DEL ENTE PÚBLICO.

-I.1.2. LA APTITUD DEL ORGANISMO PÚBLICO PARA SER SUJETO PASIVO DEL IVA RESPECTO DE LAS OPERACIONES EFECTUADAS EN EL DESARROLLO DE SUS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

I.1.2 A) El aspecto subjetivo. Análisis de la condición de Organismo Público.

I.1.2 B) El aspecto objetivo. Desarrollo de las actividades económicas en el ejercicio de una función pública.

I.1.2. C) Análisis de las clausulas de excepción contenidas en los párrafos segundo y tercero del artículo 13.1 de la Directiva IVA.

#### I.2 LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL. ANALISIS EN PARTICULAR DE LA ACTUACION DE LOS ORGANISMOS PUBLICOS A TRAVES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

I.2.1. LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.

I.2.2 ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN A LA ACTUACIÓN DE ENTES PÚBLICOS A TRAVÉS DE SOCIEDADES MERCANTILES.



## **II. EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES APLICABLE A LAS ENTIDADES DE NATURALEZA DUAL.**

### **I. LA SUJECIÓN A IVA DE LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.**

El análisis de la tributación en IVA de la actividad de los entes públicos comienza en los términos que a continuación se expone con las oportunas referencias a la Directiva 2006/112/CE, en adelante Directiva IVA, así como a los principios comunitarios que se extraen de la extensa jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, en relación con la sujeción al impuesto de la actividad de los Organismos públicos y su aptitud para ser sujetos pasivos en el desarrollo de sus actividades de naturaleza económica.

#### **I.1 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13.1 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.**

Dispone el artículo 13.1 de la Directiva IVA:

*“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.*

*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 considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones*



*graves de la competencia.*

*En cualquier caso, los organismos anteriormente citados 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”.*

El precepto comunitario que acabamos de reproducir ha sido objeto de interpretación por el TJUE en numerosos pronunciamientos como los contenidos, entre otras, en **sentencias de 11 de julio de 1985, as C-107/84, Comisión contra Alemania; de 26 de marzo de 1987, As C-235/85, Comisión contra Holanda; de 25 de julio de 1991, As C- 202/90, Ayuntamiento de Sevilla; de 14 de diciembre de 2000, As C-446/98, Fazenda Pública; de 8 de junio de 2006, As C-430/04, Feuerbestattverein Halle; de 25 de octubre de 2007, As C-174/06, CO.GEP, o más recientemente la sentencia de 16 de septiembre de 2008, As C-288/07, Isle of Wright Council.**

El análisis de la jurisprudencia relativa a este artículo requiere poner de manifiesto en primer lugar las **diferencias existentes entre el texto definitivo que acabamos de reproducir y el texto inicial propuesto por la Comisión** que sencillamente distinguía entre actividades desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas, considerando como tales aquellas realizadas en el ejercicio del poder público o poder soberano, y actividades económicas, de manera que las primeras no estarían sujetas por no constituir actividades económicas. Sin embargo, el Consejo se apartó deliberadamente de esta distinción otorgando al concepto de *“actividades desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas”* un significado más amplio que engloba otras actividades distintas de aquellas relacionadas exclusivamente con las atribuciones fundamentales del poder público, admitiendo de esta manera la existencia de actividades económicas desarrolladas en el ejercicio de funciones públicas.

Lo anterior explica por qué el TJUE, al dilucidar la sujeción o no a IVA de las operaciones del sector público **analiza en primer lugar si se trata de operaciones realizadas en el desarrollo de una actividad económica y, sólo si la respuesta es**



**positiva, estudia a continuación la aptitud o ineptitud del ente público en cuestión para ser sujeto pasivo de IVA respecto de la citada actividad**, o lo que es lo mismo, si la citada actividad se desarrolla en el ejercicio de las funciones públicas que le son propias, lo cual constituye el contenido propio del artículo 13.1 de la Directiva IVA.

Así, en las **sentencias de 26 de junio de 2007, T Mobile Austria GmbH y otros, asunto 284/04, y Hutchison 3G Ltd y otros, asunto C-369/04**, claramente dispone el Tribunal que la aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1) supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad, pues en otro caso quedaría fuera del ámbito de aplicación de la misma. La abogada general en los citados asuntos, Sra Kokott, en el mismo sentido manifiesta en sus escritos de conclusiones que el citado precepto contiene normas diferenciadas sobre cuándo debe considerarse sujeto pasivo el Estado, sin embargo su aplicación presupone ante todo la existencia de una actividad económica, cuestión que debe analizarse en primer lugar.

En los mismos términos, la sentencia **13 de diciembre de 2007, Franz Gotz, as C-408/06**, dispone en su apartado 15 que *“Más concretamente, la aplicación del artículo 4 apartado 5 de la Sexta Directiva supone que se determine previamente el carácter económico de la actividad en cuestión.”*

Más recientemente, en la **sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión contra Finlandia, as C-246/08**, se vuelve a reafirmar el TJUE en sus conclusiones al señalar en su apartado 53 con remisión expresa a sus pronunciamientos anteriores que *“..como no existe actividad económica de las oficinas públicas y la aplicabilidad del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva supone una constatación previa del carácter económico de la actividad de que se trate, no es necesario examinar, en segundo lugar, la argumentación de la Comisión sobre la cuestión de si por una parte, esas oficinas ejercen la actividad de prestación de servicios de asistencia jurídica de que se trata en el ejercicio de sus funciones públicas, en el sentido del párrafo primero de dicho apartado, y si, por otra parte, la*



*falta de sujeción al IVA de esa actividad conduce en todo caso a distorsiones graves en la competencia, en el sentido del párrafo segundo del mismo apartado”.*

Finalmente en la **sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión contra Reino de España, asunto C-154/08**, que posteriormente será objeto de análisis, comienza puntualizando el TJUE que la apreciación de la existencia de la infracción de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva alegada por la Comisión exige examinar “ *En primer lugar si los servicios controvertidos constituyen o no actividades económicas en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva; en segundo lugar, si tales actividades se realizan con carácter independiente de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la citada Directiva y, en tercer lugar, si, en cualquier caso el Reino de España puede alegar, como hace, la regla de no sujeción al IVA establecida en el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva en beneficio de las actividades desarrolladas por un Organismo de Derecho público como autoridad pública”.*

### **I.1.1. ANALISIS PREVIO DE LA NATURALEZA ECONÓMICA O NO ECONÓMICA DE LA ACTIVIDAD DEL ENTE PÚBLICO.**

Un Organismo público puede desarrollar un amplio abanico de actividades y, sin embargo, como deriva de lo anteriormente expuesto, no todas ellas han de quedar simplemente por este hecho excluidas de forma automática del ámbito de aplicación del Impuesto sino únicamente **aquellas que correspondan a su misión específica de autoridad pública**. A juicio del TJUE, sólo pueden considerarse excluidas del ámbito de aplicación del impuesto aquellas actividades de los Organismos públicos **que no constituyan actividad económica** en el sentido de la Directiva o bien, aquellas actividades que, **teniendo naturaleza económica, cumplan los presupuestos para ello en los términos previstos en el artículo 13.1 de la misma**.

Por tanto, para una correcta delimitación de los organismos y actividades a los que resulta de aplicación la regla de no sujeción contenida en el citado artículo 13.1 de



la Directiva IVA es preciso **en primer lugar partir del concepto de actividad económica**.

El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de dicha actividad.

Serán consideradas actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por su parte, el TJUE ha puesto de manifiesto de forma reiterada **la amplitud del concepto de actividad económica así como su carácter objetivo, con independencia de los fines perseguidos por la actividad y de sus resultados** (por todas, **sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman; de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield**).

En términos generales, destaca el TJUE (por todas, **sentencia de 27 de octubre de 2011, GFKL Financial Services AG, As C-93/10**) que *“las operaciones imponibles implican la **existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o contravalor**. De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas a IVA (véase la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia As C-246/08)*.



*En este contexto, continúa el TJUE, 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** (véase la **sentencia de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, As C-305/01**, y en el mismo sentido cabe citar la **sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, As C-16/93**, ap 14)*

Al respecto, según jurisprudencia reiterada, el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, supone la existencia de una **relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencia de 29 de julio de 2010 Astra Zeneca UK, C-40/09, Rec. p. I-0000, apartado 27, y la jurisprudencia citada).**»

Por lo que se refiere en concreto a la actividad de los Organismos Públicos, puede encontrarse una delimitación interesante del concepto de actividad económica en las conclusiones presentadas por el **Abogado General Lenz** en el **asunto C-235/85, Comisión /Países Bajos**, posteriormente apoyadas por el TJUE en la **correspondiente sentencia de 26 de marzo de 1987**, al declarar que “*En cualquier caso, si las leyes normales de la economía no se aplican a dicha actividad, si la remuneración se establece por ley y si la prestación no constituyera para el ciudadano una verdadera prestación de servicios, de suerte que este debe recurrir obligatoriamente a dicha prestación por motivos de interés general, difícilmente podremos encontrarnos ante una actividad económica*”.

En definitiva apunta el TJUE varios criterios a tener en cuenta para la calificación de una actividad desarrollada por un Organismo Público de los que a su vez cabe extraer **algunas notas características de lo que en estos casos constituiría una actividad de naturaleza no económica:**



1º No aplicación de las leyes normales de la economía, por referencia a que su gestión se inspira en principios de funcionamiento que no corresponden a los de la empresa privada. Se trata de actividades al margen del ámbito de actuación de los operadores económicos que, entre otras cuestiones, deben desarrollarse en todo caso, al margen de la existencia o no de una remuneración e incluso con independencia del pago efectivo de la remuneración que, en su caso, se haya establecido.

2º Se trata de actividades que por lo general se realizan sin contraprestación o, en cualquier caso, a cambio de una retribución simbólica, fijada en todo caso en base a parámetros ajenos al valor del servicio y que, en consecuencia, no constituye el contravalor efectivo del servicio.

3º Fijación, en su caso, de la remuneración de forma unilateral por la autoridad pública a través de norma imperativa.

En definitiva, todos los aspectos relativos a la retribución de la actividad nos permiten concluir en estos casos la ausencia de una relación directa entre los servicios prestados y la contraprestación percibida que propiamente caracteriza una “*prestación de servicios a título oneroso*” como actividad económica en el sentido de la Directiva (en particular en este punto, **Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12**).

4º En ocasiones se trata de actividades de recepción obligatoria por los destinatarios. En este sentido, no puede constituir actividad económica aquella que no constituya para el ciudadano una verdadera prestación de servicios, debiendo por el contrario asumirla obligatoriamente por motivos de interés general.

En base a estas premisas, en la sentencia de **18 de marzo de 1997, Diego Calí & Figli, asunto C-343/95** el TJUE niega la consideración de actividad económica a la **actividad de un Organismo Público consistente en la vigilancia**



**anticontaminación en el puerto de Génova** por constituir una misión de interés general que forma parte de las funciones esenciales del Estado en materia de protección del medio ambiente en el dominio marítimo que, en consecuencia, queda vinculada, por su naturaleza, por su objeto y por las normas a las que está sujeta, al ejercicio de prerrogativas típicas del poder público. Añade a continuación que la percepción de una remuneración por el Organismo público forma parte integrante de su actividad de vigilancia y no puede modificar la calificación jurídica, teniendo en cuenta que además en el asunto controvertido las tarifas eran aprobadas por la autoridad pública.

En el mismo sentido se había pronunciado el **Abogado General** encargado de evacuar en este asunto las conclusiones al Tribunal, **Sr Cosmas**, destacando el carácter de servicio público de la actividad, sin relación alguna con cualquier idea de explotación comercial con ánimo de lucro. Añade como criterio para su consideración como servicio en interés de la colectividad la circunstancia de que la actividad deba desarrollarse necesariamente con independencia del pago de la contraprestación señalada, constituyendo asimismo otro elemento que permite concluir el carácter no económico de la actividad el hecho de que su gestión se inspira en principios de funcionamiento que no corresponden a una empresa privada. En concreto, por lo que se refiere al caso analizado, las tarifas son fijadas de forma unilateral por la autoridad pública sin que el organismo público que presta el servicio tenga la posibilidad de tomar decisiones autónomas.

Asimismo resulta interesante a estos efectos, en la medida que entronca directamente con las tesis del TJUE, el estudio del concepto de actividad económica que efectúa el **Abogado General Sr Alber** en el escrito de conclusiones evacuado con fecha 27 de enero de 2000 en los asuntos resueltos por **5 sentencias de 12 de septiembre de 2000**, dictadas en los respectivos recursos por incumplimiento interpuestos por la **Comisión contra República Francesa, As C-276/97, Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, As C-359/97, Reino de los Países Bajos, As C-408/97, Irlanda, As C-358/97 y República Helénica, As C-260/97**, concluyendo que *“si se parte de un concepto de actividad económica de tal amplitud*



*no es necesario que las prestaciones de servicios estén orientadas esencial o exclusivamente hacia el funcionamiento del mercado o hacia la esfera económica. Basta con que se encuentren vinculados a la vida económica de alguna manera.”*

Por su parte, en las sentencias de **26 de junio de 2007, T Mobile Austria GmbH y otros, asunto 284/04, y Hutchison 3G Ltd y otros, asunto C-369/04**, antes citadas, el Tribunal acude a argumentos similares de exclusividad de la competencia y obligatoriedad de su ejercicio para negar el carácter de actividad económica a la actividad consistente en la **asignación de derechos de uso de frecuencias para sistemas de telefonía móvil**. En concreto fundamenta sus conclusiones en la exclusividad de la competencia del Organismo público para el desarrollo de la actividad controvertida que, en consecuencia, queda fuera del alcance de los operadores económicos, constituyendo un requisito previo y necesario para el acceso de los operadores económicos al mercado de las telecomunicaciones a través del que la autoridad pública realiza exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso.

En este punto no coincide sin embargo el Tribunal con las conclusiones que al respecto había presentado la abogada general quien por el contrario consideró que, dada la amplitud del concepto de actividad económica, debe considerarse incluida en el mismo una actividad como la controvertida, consistente en la cesión a cambio del pago de un canon de derechos temporales para el uso de frecuencias y en consecuencia en la explotación de un bien incorporal con la finalidad de obtener ingresos, sin perjuicio de que en una fase posterior deba concluirse su no sujeción al constituir una actividad desarrollada en el ejercicio de funciones públicas en los términos del artículo 13 de la Directiva.

El Tribunal por el contrario excluye expresamente la citada actividad del concepto de explotación de un bien en base a los argumentos anteriormente expuestos añadiendo finalmente que el hecho de que el otorgamiento de derechos de lugar al pago de un canon no puede modificar la calificación jurídica de esta actividad.



Se remite en este sentido a la sentencia de 18 de marzo de 1997, Diego Calí & Figli, asunto C-343/95, antes citada.

Asimismo podemos encontrar argumentos relativos a la **forma de fijación de la retribución** de la actividad. Así, en la sentencia de **29 de octubre de 2009, Comisión contra Finlandia, asunto C-246/08**, el TJUE niega el carácter económico a una **actividad de prestación de servicios de asistencia jurídica por las oficinas públicas finlandesas**, incluso a cambio de una retribución parcial satisfecha por los beneficiarios, cuando la citada retribución se calcula básicamente, como era el caso de autos, por Decreto Ministerial, en función de los recursos disponibles o el patrimonio del beneficiario y no, por tanto, del valor real de los servicios prestados *“siendo la relación con éste tanto más tenue cuanto más modestos sean los ingresos y el patrimonio de los beneficiarios”*.

Entiende el TJUE que estas conclusiones vienen corroboradas *“por el hecho de que el importe de las retribuciones parciales pagadas en 2007 por los beneficiarios de servicios de asistencia jurídica prestados por oficinas públicas, que corresponden sólo a un tercio de la totalidad de los servicios prestados por las oficinas públicas, ascendió a 1,9 millones de euros, mientras que los gastos de funcionamiento brutos de dichas oficinas fueron de 24,5 millones de euros...una diferencia de esta importancia tiende a sugerir que la retribución parcial a cargo de los beneficiarios debe asimilarse más a un canon, cuyo cobro no puede conferir, por sí sólo, carácter económico a una actividad determinada, que a una remuneración propiamente dicha.*

*Por tanto, a la luz de estos datos, no ha quedado de manifiesto que la relación entre los servicios de asistencia jurídica prestados por las oficinas públicas y el contravalor que deben pagar los beneficiarios sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de esos servicios y para calificar, por tanto, dichos servicios de actividades económicas en el sentido de los artículos 2 número 1 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva”*.



Por último, la sentencia de **12 de noviembre de 2009, Comisión contra Reino de España, asunto C-154/08**, incluye asimismo una definición de actividad económica utilizando al efecto argumentos extraídos de sus anteriores pronunciamientos, a los que de forma reiterada se remite. En concreto sostiene que, dado el carácter objetivo del concepto de actividades económicas, resulta irrelevante que las **actividades de los registradores-liquidadores** consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público. En efecto, la Sexta Directiva, en su artículo 6, prevé expresamente la sujeción al régimen del IVA de determinadas actividades ejercidas por mandato legal (sentencias, antes citadas, Comisión/Países Bajos, apartado 10, y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia, apartado 28).

Por otra parte, señala que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en particular, **sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council**, 102/86, Rec. p. 1443, apartado 12), el concepto de «*prestación de servicios realizada a título oneroso*», en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. En este punto, las actividades de liquidación y de recaudación ejercidas por los registradores-liquidadores a cambio del pago de un porcentaje de las cantidades recaudadas y una compensación fija por cada liquidación practicada exenta o negativa responden a dicha definición. Así, las cantidades percibidas por los registradores por el desempeño de estas funciones, comprensivas no sólo de los costes de las prestaciones realizadas, sino también de una retribución para los propios registradores-liquidadores, son negociadas bilateralmente entre los Colegios de registradores y las diferentes Comunidades Autónomas.

Por todo ello, y habida cuenta de la extensión del ámbito de aplicación definido por el concepto de actividades económicas, concluye el TJUE que los registradores-liquidadores, en cuanto que prestan a las Comunidades Autónomas, de forma permanente y a cambio de una remuneración, servicios relativos a la gestión, liquidación y recaudación de determinados impuestos, realizan una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.



En definitiva, a la hora de delimitar las actividades de naturaleza no económica, que en consecuencia quedan automáticamente excluidas del ámbito de aplicación del Impuesto, en el caso de los Organismos públicos todas estas características parecen apuntar exclusivamente, en línea por otro lado con la amplitud del concepto de actividad económica, a **aquellas actividades que se corresponden con competencias que tienen atribuidas en los correspondientes ordenamientos como propias en exclusiva, fuera absolutamente del alcance de los operadores económicos, y cuya gestión se inspira en principios de funcionamiento ajenos a una empresa privada**, de manera que han de desarrollarse por los Organismos Públicos con carácter obligatorio y en las condiciones fijadas unilateralmente por la autoridad pública reguladora, incluidas las condiciones económicas, sin posibilidad de intervención o decisión alguna en este punto.

En concreto, se trata efectivamente de actividades que han de desarrollarse por los Organismos Públicos con carácter obligatorio y en las condiciones fijadas unilateralmente por la autoridad pública con competencias normativas en la materia, incluidas las condiciones económicas así como los parámetros con arreglo a los cuales ha de fijarse, en su caso, la retribución que se establezca, sin posibilidad de intervención o decisión alguna en este punto.

En cualquier caso, y aún cuando se fijara una retribución, desde el momento en que ni el Organismo público puede condicionar el ejercicio de la actividad al pago de la misma por el beneficiario, ni el importe de dicha contraprestación se determina en función del valor real de los servicios prestados, faltaría la necesaria relación directa entre las operaciones realizadas y la contraprestación percibida que caracteriza a las operaciones imposables.

Por otra parte, tampoco el destinatario de la prestación tiene posibilidad de optar entre provisión pública o privada del servicio, ni decisión alguna sobre las condiciones de la prestación del servicio que deberá aceptar necesariamente en las condiciones y en la forma unilateralmente predeterminada por la autoridad competente.



### **I.1.2. LA APTITUD DEL ORGANISMO PUBLICO PARA SER SUJETO PASIVO DEL IVA RESPECTO DE LAS OPERACIONES EFECTUADAS EN EL DESARROLLO DE SUS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

El artículo 13.1 de la Directiva IVA se ocupa expresamente de la aptitud de los Organismos públicos para ser sujetos pasivos de IVA por las operaciones efectuadas en el desarrollo de sus actividades económicas.

De acuerdo con ello, **una vez acreditada la naturaleza económica de la actividad controvertida, y sólo en ese caso, procede entrar a analizar a continuación la aptitud del Organismo público para ser sujeto pasivo del IVA** por las operaciones efectuadas en desarrollo de la citada actividad.

Entiende el TJUE a estos efectos que el análisis de la disposición contenida en el artículo 13.1 a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que **para excluir a un Organismo público de su consideración de sujeto pasivo en relación con el desarrollo de una actividad económica se requiere la concurrencia simultánea de dos condiciones:**

**1º La consideración de Organismo de Derecho público y**

**2º La realización de la actividad en el ejercicio de una función pública,**

Elo, en palabras del propio TJUE, por una parte significa que ***“no todas las actividades ejercidas por los Organismos de Derecho público quedan automáticamente excluidas del ámbito del impuesto, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública y, por otra adicionalmente, 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”***.



**Se exceptúan de lo anterior en cualquier caso** aquellos supuestos en que, no obstante 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, en alusión a **determinadas actividades que se citan, 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 compitan entre sí, puedan ser tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

Analizaremos a continuación los aspectos subjetivos y objetivos así como las cláusulas de excepción, contenidas en los párrafos segundo y tercero del artículo 13.1 de la Directiva:

#### **I.1.2 A) El aspecto subjetivo. Análisis de la condición de Organismo Público.**

En primer lugar, desde un punto de vista subjetivo, es preciso delimitar **quién tiene la condición de Organismo público** a los efectos previstos en el artículo. Esta condición, si bien queda perfectamente delimitada cuando se trata de estructuras político-territoriales básicas en cada uno de los Estados miembros no ocurre lo mismo cuando se trata de cualesquiera otras de las diversas personificaciones que dentro de cada Estado miembro pueden quedar incluidas en el concepto genérico de Organismo público, como ocurre en España con la Administración Institucional.

A título de ejemplo, el TJUE ha considerado englobados en el concepto de Organismos públicos, como personas jurídicas de derecho público, a organismos tales como Universidades Públicas (**sentencia de 20 de junio de 2002 as C-287/00 Comisión/Alemania**) al Fondo Nacional de Construcción de carreteras griego (**sentencia de 12 de septiembre de 2000 C-260/98 Comisión/Grecia**), a una



determinada autoridad holandesa que explotaba una infraestructura viaria concreta (**sentencia 12 de septiembre de 2000 asunto C-408/97 Comisión/Países Bajos**) o la autoridad portuguesa que explotaba los puentes sobre el Tajo al paso por Lisboa (**sentencia de 8 de marzo de 2001 asunto C-276/98 Comisión /Portugal**).

### **I.1.2 B) El aspecto objetivo. Desarrollo de las actividades económicas en el ejercicio de una función pública.**

Desde un punto de vista objetivo, procede determinar qué se entiende por ***“actividades desarrolladas en el ejercicio de una función pública”***.

En este sentido, resulta de jurisprudencia reiterada que las actividades desarrolladas en el ejercicio de una función pública en el sentido del artículo 13.1 son las que realizan los Organismos de Derecho público **en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción por tanto de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados** (**sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados 231/87 y 129/88; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros As C-4/89; de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Welden, As C-247/95; de 12 de septiembre de 2000, Comisión contra República Helénica as C-260/1998**).

En reiteradas ocasiones ha señalado el TJUE, por todas, **sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública versus Câmara municipal do Porto, As C-446/98** en la que se remite a muchas de las sentencias que acaban de citarse, que **corresponde al órgano nacional decisor** (en este caso al órgano jurisdiccional remitente) **tomar la decisión al respecto y para ello debe basarse en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida en el litigio principal que establece el respectivo 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.

En concreto, las resoluciones más importantes sobre la materia que han generado una doctrina uniforme del TJUE son las contenidas en la **sentencia de 17 de octubre de 1989** recaída en los **asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino y otros**, y en la **sentencia de 15 de mayo de 1990**, recaída en el **asunto C-4/89**, también **Comune di Carpaneto Piacentino y otros**, anteriormente relacionadas.

Las cuestiones se suscitan en el marco de varios litigios entre distintos Ayuntamientos italianos y la Administración Tributaria sobre la sujeción a IVA de determinadas actividades de distinto tipo, como inmobiliarias, funerarias, de distribución de agua o explotación forestal.

En la primera de ellas, el TJUE concluye que la distinción entre actividades que se realicen en el ejercicio de funciones públicas y otras que no lo hagan no puede basarse en el objeto o fin de la actividad del Organismo público. **Son las modalidades de ejercicio de la actividad las que a juicio del Tribunal permiten delimitar el alcance de la no sujeción de los Organismos públicos.** En definitiva entiende que son actividades realizadas en el ejercicio de funciones públicas aquellas que el Organismo público realice en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción por tanto de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. En resumen, se aplicará la no sujeción **cuando la actividad se ejerce en el marco del derecho administrativo público, no privado, quedando en todo caso sujetas por tanto aquellas actividades que se ejercen en las mismas condiciones que los operadores económicos privados.**

Por su parte, en la segunda de las sentencias citadas, **sentencia de 15 de mayo de 1990, asunto C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino y otros**, el TJUE se remite al contenido de la sentencia anterior, concluyendo adicionalmente que la caracterización por el legislador nacional de ciertas actividades como tales puede



constituir un indicio de que dichas actividades están sometidas a un régimen de derecho público pero en cualquier caso será el juez nacional el que deba calificar o no de esta manera las concretas actividades. El **Abogado General Mischo** había concluido igualmente en el citado asunto que **los Estados miembros no están obligados a excluir determinadas actividades de la sujeción a IVA por el único motivo de que se las califique en el derecho interno como funciones administrativas o de manera análoga.**

En el mismo sentido se pronuncia posteriormente en la **sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública versus Câmara Municipal do Porto, As C-446/98.**

Adicionalmente a lo anterior, y en relación a la posible actuación de estos Organismos a través de otras entidades de naturaleza mercantil, el Abogado General en las conclusiones previas a la **sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88**, entiende expresamente incluida en el ámbito del artículo 13.1 de la Directiva IVA la actividad que se lleve a cabo por medio de empresas municipales, “**siempre que ello se realice en nombre y por cuenta del municipio**”.

Debemos entender, por tanto, que la Directiva en este punto respeta las modalidades que, dentro del régimen jurídico propio de estos órganos, tenga establecido cada ordenamiento interno para el ejercicio de las funciones públicas que en cada caso tengan atribuidas, como sería, en concreto en nuestro ordenamiento, la utilización de fórmulas de gestión directa mediante la creación de sociedades mercantiles para la prestación de un servicio público, siempre que la actividad se realice **en nombre y por cuenta del Organismo público.**

Cuestión distinta es que las actividades públicas propias de la autoridad pública **se encomienden materialmente a un tercero** que no tenga la condición de Organismo de derecho público, como puede ser una sociedad mercantil, y **que actúe de forma independiente respecto del Organismo público encomendante.** En este



caso entiende el TJUE que, desde este momento y al igual que ocurre en los casos en que **Organismo público actúe en las mismas condiciones que un operador económico privado**, aun cuando objetivamente la actividad pueda definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública, no resultaría de aplicación el artículo 13.1 de la Directiva debiendo en consecuencia quedar sujeta al Impuesto.

Así, la **sentencia de 11 de julio de 1985, asunto C-107/84 Comisión/Alemania** aclara la inaplicación de la disposición a los servicios postales en los casos en que su explotación se concede a un tercero.

En la misma línea, otros pronunciamientos como el contenido en la **sentencia de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85 Comisión/Países Bajos** declaran que una actividad ejercida por un particular no queda exenta por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de autoridad pública. A juicio del TJUE estos operadores no están integrados en la organización de la Administración Pública sino en tanto que actividad económica independiente ejercidas en el marco de una profesión liberal. En el mismo sentido, **la sentencia de 25 de julio de 1991 asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla**, que analiza la sujeción o no a IVA de la actividad de los antiguos recaudadores municipales privados, advierte que no se aplica el artículo 13.1 de la Directiva IVA cuando la actividad se confíe a un tercero independiente **y más recientemente la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión contra Reino de España**, en el asunto de los registradores de la propiedad, que posteriormente será objeto de un comentario más detenido.

Otro grupo de sentencias todas de fecha **12 de septiembre de 2000**, anteriormente identificadas que resuelven diversos procedimientos por incumplimiento iniciados por la Comisión contra varios Estados miembros que habían considerado no sujeta a IVA la actividad de explotación de infraestructuras viarias contienen pronunciamientos muy significativos en esta misma línea que merece destacar. En ellas, el TJUE tras analizar en cada caso el ejercicio de la actividad, concluye **condenando a los respectivos Estados en aquellos casos en que el ejercicio de la actividad se había concedido a un tercero independiente, entendiéndose que la**



**actividad en este caso ha de estar sujeta a IVA, y falla en contra de la Comisión cuando la actividad era desarrollada por un Organismo de derecho público** (Grecia y Holanda) en tanto *“la Comisión no había probado ni había intentado probar que estos Organismos actuaran en las mismas condiciones que un operador privado”*.

Otro asunto de interés planteado ante el TJUE es el **asunto C-446/98, Fazenda pública versus Câmara Municipal do Porto**, anteriormente citado, en el que se analiza la sujeción o no a IVA de la explotación de determinados espacios para el aparcamiento de vehículos.

En este caso, el **Abogado general Sr. Alber**, encargado de emitir las conclusiones al Tribunal, rechaza que la actividad en cuestión deba considerarse una actividad realizada en el desarrollo de funciones públicas por el mero hecho de inscribirse en la política pública en materia de tráfico, como pretendía el respectivo Ayuntamiento, considerándolo un argumento insuficiente a la vista de la jurisprudencia del TJUE que califica estas actividades con arreglo a la forma en que se ejerzan de acuerdo al derecho nacional. Asimismo considera irrelevantes las relaciones de propiedad sobre las áreas utilizadas. En cualquier caso remite al juez nacional la toma de la decisión al respecto. El TJUE por su parte resuelve el asunto en la **sentencia de 14 de diciembre de 2000** en la que, tras aclarar que el hecho de que los terrenos en que se ejerce la actividad sean privados o pertenecientes al dominio público no permiten sin más determinar que las actividades se realizan en el ejercicio de funciones públicas, concluye que el hecho de que el desarrollo de una actividad como la controvertida en el litigio principal implique el ejercicio de prerrogativas de poder público, como autorizar o limitar el estacionamiento en una vía abierta a la circulación pública o imponer una multa por sobrepasar el tiempo de estacionamiento autorizado, indica que dicha actividad está sujeta a un régimen de derecho público, remitiendo a continuación al juez nacional el análisis correspondiente. No obstante, tras efectuar esta remisión al juez nacional, a continuación en el apartado 24 termina sosteniendo en cualquier caso que **la actividad se efectúa en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de derecho público cuando el desarrollo de dicha actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público.**



Asimismo merece destacar la **sentencia de 20 de junio de 2002** recaída en el **asunto C-287/00**, en relación a la **actividad de investigación de las Universidades alemanas**, en la que el TJUE, obligado a analizar en primer lugar su condición de sujeto pasivo llega a la conclusión, coincidiendo con la Comisión en este punto, que la **existencia de un contrato privado relativo a un proyecto de investigación entre un centro público y un cliente que regula en concreto el tipo y la importancia de las prestaciones y su contrapartida revela que en el ejercicio de la actividad controvertida se aplican las mismas normas que una empresa privada** y en consecuencia no puede negarse al citado ente público la condición de sujeto pasivo en el ejercicio de la actividad controvertida.

Más recientemente, en la **sentencia de 12 de noviembre de 2009, Comisión contra Reino de España, asunto C-154/08**, el TJUE, con apoyo en los anteriores pronunciamientos declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, al considerar que los servicios prestados a una Comunidad Autónoma por los Registradores de la Propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Reitera el TJUE a estos efectos 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** (sentencias Comisión/ Países Bajos, apartado 21, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 19, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 17). En este caso, con independencia de que la normativa pertinente califique a los registradores-liquidadores como funcionarios y que sus actividades consistan en el desempeño de funciones conferidas y reguladas mediante Ley por motivos de interés público, señala que, a efectos de la Sexta Directiva, dichos sujetos **no ejercen su actividad liquidadora y recaudadora en calidad de órgano de Derecho público**, puesto que no están integrados en la organización de la Administración pública, **sino como una actividad realizada en el marco de una profesión asimilada a una profesión liberal**.



En concreto, **tras comprobar el carácter económico de la actividad desarrollada**, en los términos que hemos referido en el epígrafe anterior de este informe, el TJUE llega a dicha conclusión una vez analizado **el ejercicio de la actividad por los Registradores con carácter independiente** de conformidad con el artículo 4, apartados 1 y 4, de la Sexta Directiva.

Este **carácter independiente** en el ejercicio de la actividad deriva a juicio del TJUE de varias circunstancias que interesa especialmente destacar a los efectos de este análisis:

1º Por lo que respecta a las **condiciones laborales**, entiende el TJUE que no hay «*lazo de subordinación*» toda vez que los registradores-liquidadores se procuran y organizan ellos mismos, dentro de los límites establecidos por las disposiciones normativas y convencionales pertinentes, los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de sus actividades. En definitiva, la **organización de los recursos humanos** depende de cada oficina liquidadora: el personal no forma parte de los efectivos de las Comunidades Autónomas ni tiene vínculo alguno directo con éstas. Está vinculado al registrador por una relación laboral, depende de él y es retribuido por él.

2º En segundo lugar, resulta también determinante el hecho de que los registradores-liquidadores **soportan el riesgo económico de su actividad** en la medida en que, a partir de una retribución, negociada mediante convenio entre las diferentes Comunidades Autónomas y el Colegio Oficial de Registradores, el beneficio que obtienen del ejercicio de la actividad depende del importe de los tributos recaudados, de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión Países Bajos, apartado 14, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 13, antes citadas), de la eficacia de los registradores-liquidadores y de los medios empleados para obtener la recaudación e, incluso, en determinados casos, del porcentaje de las sanciones y multas impuestas y recaudadas en el ejercicio de la actividad de registrador-liquidador. Como resulta claramente de la información facilitada por el Reino de España, los



gastos generales y los gastos en material y personal de cada oficina liquidadora están a cargo de los registradores-liquidadores titulares de dichas oficinas.

A la vista de estas características, **resultan irrelevantes** a juicio del TJUE **otras circunstancias como la dependencia funcional de los registradores-liquidadores respecto de las Comunidades Autónomas** de quienes pueden recibir instrucciones así como la sujeción de los registradores-liquidadores a un control disciplinario por parte de tales autoridades, e incluso que las Comunidades Autónomas puedan ser consideradas responsables por los actos de los Registradores en cuanto delegados de la autoridad pública.

En base a todo lo anterior concluye el TJUE, como por otro lado ya señalara en circunstancias similares (ver sentencias Comisión/Países Bajos, apartado 22, y Ayuntamiento de Sevilla, apartado 20, antes citadas, y auto Mihal, antes citado, apartado 22), **aún cuando la actividad de liquidación y de recaudación de impuestos esté comprendida, en principio, entre las prerrogativas de la autoridad pública, toda vez que las Comunidades Autónomas confían esta actividad a un tercero independiente que actúa en las condiciones descritas anteriormente, no puede aplicarse la regla de no sujeción** prevista en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

#### **I.1.2. C) Análisis de las cláusulas de excepción contenidas en los párrafos segundo y tercero del artículo 13.1 de la Directiva IVA.**

Finalmente el artículo 13.1 de la Directiva IVA exceptúa en sus párrafos segundo y tercero la regla general contenida en el párrafo primero atribuyendo la consideración de sujeto pasivo a los Organismos públicos, **aun cuando realicen actividades en el ejercicio de una función pública, cuando lo contrario “lleve a distorsiones significativas en la competencia”** así como, **en todo caso, cuando se trate de la realización de las actividades enumeradas en el Anexo I de la**



**Directiva IVA, a menos en este caso que el Estado miembro en cuestión decida su no sujeción en atención a su volumen insignificante.**

Dispone literalmente la norma:

“(…)

*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 considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.*

*En cualquier caso, los organismos anteriormente citados 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.”*

A la hora de analizar el contenido de estos párrafos resulta interesante traer a colación las consideraciones que, en torno a la exclusión de la condición de sujeto pasivo de los Organismos públicos contenida con carácter general en el artículo 13.1 de la Directiva IVA, efectúa el **Abogado General, Sr Poiares Maduro, en el escrito de conclusiones previas presentadas al TJUE con fecha 12 de junio de 2008 en el asunto C-288/07, Isle of Wright Council:**

En su opinión, la razón que explica la exclusión de los Organismos públicos de su consideración de sujetos pasivos con carácter general se basa en la presunción según la cual las actividades por ellos realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas son actividades de naturaleza esencialmente reglamentaria vinculadas al uso de prerrogativas de poder público. En esas condiciones lógicamente la no sujeción a IVA de dichas actividades carece potencialmente de efectos contrarios a la competencia con respecto de las llevadas a cabo por el sector privado, ya que las referidas actividades son generalmente asumidas con carácter exclusivo, o casi exclusivo, por el sector público.



No obstante, dicha presunción a su juicio es una presunción débil. En la medida en que la definición de “*Organismo público que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas*” se basa ciertamente en criterios comunitarios pero depende, sin embargo, de la organización interna de cada Estado, la probabilidad de que algunas de las actividades desarrolladas por dichos Organismos públicos sean también confiadas al sector privado es muy alta.

Entiende en este sentido que las actividades de naturaleza esencialmente económica pueden cumplir los requisitos previstos en el párrafo primero del artículo 13.1 de la Directiva IVA para la exclusión del Organismo público de su condición de sujeto pasivo cuando el derecho nacional le hace intervenir en el marco de un régimen jurídico que le es propio. Ahora bien, la no sujeción de estas actividades esencialmente económicas puede dar lugar a distorsiones en la competencia en la medida en que dichas actividades sean o, con carácter general, puedan ser llevadas a cabo, de forma paralela o incluso principalmente, por el sector privado. La falta de sujeción conduciría entonces a una alteración del sistema IVA que se basa sobre todo en el principio de neutralidad fiscal siendo esta precisamente la situación, como señala en los apartados posteriores, que el legislador comunitario quiso evitar al prever en el párrafo tercero la sujeción a IVA de determinadas actividades enumeradas de forma precisa en el anexo de la Directiva (hoy en día, en concreto, en el Anexo I de la Directiva IVA).

En consecuencia con ello, y siguiendo la misma lógica, debe entenderse que la clausula del párrafo segundo pretende también un restablecimiento del principio de sujeción a IVA de las actividades de naturaleza económica.

No obstante, deben señalarse algunas diferencias en cuanto a la forma en que operan ambos criterios:

El criterio de **la distorsión de la competencia contenido en el párrafo segundo** tiene como único fin ayudar a las autoridades nacionales competentes a determinar qué actividades deben quedar sujetas a IVA y cuáles no, operando en este sentido no como un principio regulador de situaciones económicas concretas, como



los acuerdos entre empresas o el abuso de posición dominante, sino **como un criterio secundario del que pueden disponer los Estados miembros a la hora de aplicar el régimen de IVA** con el fin de poder determinar las actividades cuyo ejercicio debe estar sujeto a IVA. Sólo este enfoque permite, a su juicio, garantizar el principio de simplicidad vinculado a la necesidad de seguridad jurídica en la percepción del impuesto; principios que se verían gravemente menoscabados por un análisis casuístico de la situación de la competencia en los mercados de referencia. Incidentalmente, a este respecto, el enfoque adoptado tiene la ventaja de evitar a las autoridades nacionales competentes costes administrativos especialmente gravosos.

De acuerdo con lo anterior, entiende el Abogado General Poiares Maduro que este **párrafo segundo** debe interpretarse en el sentido de que **corresponde a los Estados miembros, en el marco del margen de apreciación que se les reconoce a la hora de aplicar dicha disposición, determinar en función de las actividades de que se trate si existe un riesgo de distorsión de la competencia** en caso de que los Organismos de derecho público que llevan a cabo esas actividades en el ejercicio de sus funciones públicas no estuvieran sujetos a IVA.

En este mismo sentido se había pronunciado el TJUE (sentencia de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados C-321/87 y C-129/88) al declarar que la reintroducción de la consideración de sujeto pasivo prevista en este párrafo tercero del artículo 4.5 de la Sexta Directiva (actual artículo 13.1 de la Directiva IVA) **tiene por objeto garantizar que “determinadas categorías de actividades económicas cuya importancia resulta de su objeto no sean excluidas del IVA por ser desarrolladas por Organismos de derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas”**, debiendo interpretarse, a su juicio, que de conformidad con la misma los Estados miembros están obligados a garantizar la imposición de los Organismos públicos cuando el hecho de no gravarlos pueda producir distorsiones graves en la competencia, sin embargo no están obligados a adaptar literalmente su derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.

Ya el **Abogado General Mischo** al analizar el alcance de esta cláusula en las conclusiones previas al **asunto 231/87** había considerado en los mismos términos que



su aplicación obliga a los Estados miembros a una apreciación concreta de la situación de la competencia según las formas y con los medios que consideren más oportunos. Coincide con la Comisión en que existe por tanto un margen de apreciación, lo que atribuye inevitablemente a los Estados miembros la facultad de condicionar o restringir su aplicación determinando cuáles son las actividades respecto de las cuales cabe temer distorsiones graves en la competencia si los Organismo públicos que las ejercen no fueran considerados sujetos pasivos.

Sin embargo, de la lectura del **párrafo tercero** se desprende claramente que la regla de sujeción se aplica a las **actividades económicas señaladas en el Anexo I** de la Directiva, **en todo caso, con independencia de la existencia de una competencia efectiva o potencial** en determinados mercados locales en los que las referidas actividades también pueden ser ejercidas por Organismos públicos en el marco de un régimen jurídico que les es propio. Lo único que importa es la naturaleza de la actividad de que se trate.

Entiende el TJUE no obstante que, siendo una matización al párrafo segundo y habida cuenta de la estructura de la disposición, este párrafo tercero debe interpretarse en el sentido de que **se reconoce a los Estados miembros la facultad de excluir de la sujeción obligatoria al IVA las actividades enumeradas en el Anexo I cuando el volumen de éstas sea insignificante** sin que estén en todo caso obligados a hacer uso de esta facultad de la misma manera que tampoco están obligados a fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata.

En definitiva concluye el TJUE que el artículo 13.1 de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a garantizar que las actividades u operaciones desarrolladas por los Organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas no sean gravadas por el impuesto siempre que no estén comprendidos en las excepciones de los párrafos segundo y tercero, pudiendo no obstante elegir para ello la técnica normativa que les resulte más apropiada. Así pueden limitarse a reproducir en la legislación nacional la fórmula empleada en la Sexta Directiva o una expresión



equivalente, bien establecer una lista de actividades cuyo ejercicio por los sujetos de derecho público no determina que deban ser considerados sujetos pasivos de IVA.

De acuerdo con todo ello, tras el análisis de la jurisprudencia comunitaria en la materia, podemos concluir en relación a la actividad de los Organismos públicos en el ordenamiento comunitario:

1º La determinación del régimen tributario aplicable a efectos de IVA a la actividad de los Organismos Públicos exige en primer lugar un **análisis de la naturaleza de la actividad** para a continuación, y únicamente en el caso de que se trate de una actividad de naturaleza económica, entrar a evaluar la **aptitud del Organismo en cuestión para ser o no sujeto pasivo del IVA** respecto de la citada actividad, esto es, si la citada actividad se desarrolla o no en el ejercicio de las funciones públicas que le son propias.

2º Tratándose de actividades de naturaleza económica, los Organismos públicos únicamente quedan excluidos de la consideración de sujetos pasivos **en la medida en que actúen dentro del régimen jurídico que les es propio conforme a derecho nacional, a excepción por tanto de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados**. En este punto corresponde en cada caso a los Estados miembros la facultad de determinar, basándose al efecto en el análisis del conjunto de las modalidades de ejercicio de la actividad controvertida que pueda establecer el derecho nacional, si la citada 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.

No obstante lo anterior, tendrán en todo caso la condición de sujeto pasivo cuando la **actividad desarrollada sea alguna de las enumeradas en el Anexo I de la Directiva IVA** o bien, tratándose de cualquier otra actividad de naturaleza económica, **cuando la no sujeción pueda conllevar graves distorsiones en la competencia**.



Los Estados miembros pueden opcionalmente restringir la cláusula de sujeción obligatoria prevista para las actividades del Anexo I a aquellos supuestos en que el volumen de actividad no resulte insignificante, correspondiéndoles igualmente la apreciación, en función de la actividad de que se trate, cuando sea otra distinta de las enumeradas en el Anexo I, de la existencia de un riesgo de distorsión de la competencia derivado de la no sujeción.

3º Las anteriores consideraciones resultan de aplicación a la actividad de los Organismos públicos cualesquiera que sean las modalidades de actuación previstas en los respectivos ordenamientos internos, incluida por tanto la creación de sociedades mercantiles, siempre que la actuación se efectúe en todo caso **en nombre y por cuenta del Organismo Público.**

Por el contrario, y al igual que ocurre en los casos en que **Organismo público actúe en las mismas condiciones que un operador económico privado**, cuando la actividad se **encomiende materialmente a un tercero** que no tenga la condición de Organismo de derecho público, como puede ser una sociedad mercantil, y **que actúe de forma independiente**, no resultaría de aplicación el artículo 13.1 de la Directiva IVA debiendo en consecuencia la actividad quedar en todo caso sujeta al Impuesto, aun cuando objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

4º De todo lo anterior deriva que no todas las actividades ejercidas por los Organismos de Derecho público quedan automáticamente excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública, de la misma manera que tampoco queda excluida una actividad ejercida por un particular por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública. Es intención del legislador comunitario limitar, en definitiva, la no sujeción a **aquellas actividades, de naturaleza económica o no, realizadas con exclusividad por los Organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas**, entendidas en sentido estricto como **actividades de naturaleza esencialmente reglamentaria vinculadas al uso de prerrogativas públicas que los citados organismos ejercen dentro del régimen**



**jurídico que les es propio, a excepción por tanto de las actividades de naturaleza económica que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados.**

## **I.2 LA ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL. ANALISIS EN PARTICULAR DE LA ACTUACION DE LOS ORGANISMOS PUBLICOS A TRAVES DE SOCIEDADES MERCANTILES.**

Analizaremos en este apartado la transposición al ordenamiento interno español del artículo 13.1 de la Directiva IVA y de los principios contenidos en la misma en relación con la tributación en IVA de la actividad de los Organismos públicos, sirviéndonos a estos efectos, en primer lugar, de la doctrina de la Dirección General de Tributos contenida en las numerosas resoluciones dictadas hasta la fecha con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la materia. En segundo término efectuaremos para finalizar una referencia a los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo contenidos en las recientes sentencias de 16 de mayo y de 20 de febrero de 2012 relativas en particular a la actuación de los Organismos públicos a través de sociedades mercantiles en el ordenamiento interno español.

### **I.2.1. LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS.**

La incorporación del artículo 13.1 de la Directiva IVA al Derecho nacional se ha realizado en concreto a través de los **artículos 5 y 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, en adelante Ley de IVA.

Con carácter general el **artículo 4 de la citada Ley en su apartado Uno** declara en primer lugar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.”*



A continuación el **artículo 5, en su apartado Uno**, considera empresarios o profesionales a efectos del impuesto a:

*“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*

*No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.*

*b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.*

(...)

En su apartado Dos define las actividades empresariales o profesionales como aquellas que

*... “impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

*En particular tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (...).”*

Estos preceptos son de aplicación general y, por lo tanto, también resultan de aplicación a los entes públicos que, en consecuencia, tendrán la consideración de empresarios a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.



Por su parte, y en línea con lo anterior, el artículo 7.8º de la Ley de IVA, considera no sujetas al impuesto:

*“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:*

- a) Telecomunicaciones*
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica, y demás modalidades de energía.*
- c) Transporte de personas y bienes.*
- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del impuesto por el número 9º siguiente.*
- e) Obtención, fabricación y transformación de productos para su transmisión posterior.*
- f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.*
- g) Explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial*
- h) Almacenaje y depósito*
- i) Las de oficinas comerciales de publicidad*



*j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas, y establecimientos similares.*

*k) Las de agencias de viajes.*

*l) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.*

*m) Las de matadero.*

Los citados preceptos constituyen en definitiva la transposición al ordenamiento interno español de los principios que derivan de la Directiva IVA en relación a la sujeción a IVA de la actividad de los entes públicos y su aptitud para ser considerados sujetos pasivos en el desarrollo de sus actividades de naturaleza económica y en consecuencia deben ser interpretados de conformidad con la jurisprudencia del TJUE en la materia.

La Dirección General de Tributos ha desarrollado al efecto una amplia doctrina con base precisamente en la jurisprudencia comunitaria de la que resulta especialmente destacable el análisis de la actuación de los Organismos Públicos a través de sociedades mercantiles (por todas, contestaciones a consultas vinculantes **V2375/2008, de 15 de diciembre; V2375/2009, de 15 de diciembre; V1294/2010, de 9 de junio; V1809-10 de 4 de agosto, V1910-11 de 3 de agosto; V2215-11 de 23 de septiembre; V2428-11 de 11 de octubre; V2798-11 de 24 de noviembre, V0339-12 de 15 de febrero; V0335-12 de 15 de febrero; V0353-12 de 17 de febrero; V0781-12 de 12 de abril; V0860-12 de 23 de abril.**

La citada doctrina, tras referirse al artículo 13.1 de la Directiva IVA y su interpretación a la luz de la jurisprudencia comunitaria, continúa con un **análisis de los supuestos de no sujeción al Impuesto de la actividad de los entes públicos** en el ordenamiento interno español.



A estos efectos parte en primer lugar de la **consideración de sujeto pasivo de los Organismos públicos con carácter general** en la medida en que ordenen un conjunto de medios humanos y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios asumiendo el riesgo y ventura de la misma, es decir en el desarrollo de sus actividades de naturaleza económica.

A continuación declara que la **exclusión de los Organismos públicos de su consideración de sujeto pasivo** por el ejercicio de una actividad de naturaleza económica requiere la **conurrencia simultánea de dos circunstancias**:

*1º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.*

*2º La entrega de bienes o prestación de servicios controvertida ha de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, **que el ente público actúe en su calidad de sujeto de derecho público.***

*La aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de las Administraciones públicas, **permite aislar la parte de la misma que, por su marcado carácter no empresarial resulta ajena al impuesto.***

*A estos efectos han de valorarse los siguientes extremos:*

- a) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, del total de actuaciones realizadas por la Administración habrían de excluirse las situadas al margen del derecho administrativo.*
- b) En segundo lugar, si la función desarrollada por un Ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares y el hecho de declararla no sujeta puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, habría de concluirse la sujeción de la misma.*



- c) *Finalmente, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8º como correlato del anexo I de la Directiva 2006/112/CE. Para cualquiera de ellas el legislador ha decidido su sujeción en todo caso, en atención a su marcado carácter económico (...).*

A partir de todo lo anterior concluye la Dirección General de Tributos que **“los entes de derecho público que ajustan su funcionamiento al derecho administrativo cumplirían en principio los dos primeros requisitos citados (es decir, tener la condición de entes públicos y actuar en el régimen de Derecho público) para que el ejercicio de la actividad quede no sujeta al impuesto. No obstante, dicha conclusión habría de matizarse caso por caso en atención al tipo de actividad desarrollada, en particular, en cuanto incluida en la lista del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 (correlativa al Anexo I de la Directiva), así como en atención a que la realización de su actividad en concurrencia con otros sujetos privados generara distorsiones en la competencia.**

En referencia a este último extremo concreta a continuación lo siguiente:

*“Resulta evidente que la simple concurrencia en relación con la misma operación determina una situación desfavorable para los destinatarios, que en caso de la provisión pública no soportarían el impuesto.*

*En este caso la distorsión habría de calificarse en función de la importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto del correspondiente a la provisión pública, ya que si ésta última tiene carácter aislado o excepcional no debe concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la versión inglesa de la Directiva 2006/112 “significativa”.*



*Por otra parte, la distorsión podría generarse no desde el punto de vista de los destinatarios, en cuanto obligados a satisfacer en última instancia el impuesto devengado a lo largo de todo el proceso productivo, sino desde el punto de vista de los empresarios o profesionales.*

*En cualquier caso, ha de señalarse que **la medida de no sujeción contenida en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992**, al constituir una excepción a la regla general expuesta en el artículo 2.1 c) de la Directiva 2006/112/CE según el cual estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal **debe ser objeto de interpretación estricta**, como reiteradamente ha señalado el Tribunal. Dicho planteamiento atempera sin duda el alcance de la expresión *distorsión grave*”.*

Si recordamos el análisis de la jurisprudencia comunitaria efectuado en el apartado anterior de este informe, en opinión del TJUE, el artículo 13.1 de la Directiva IVA en definitiva obliga a los Estados miembros a garantizar que las actividades desarrolladas por los Organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas no sean gravadas siempre que no estén comprendidas en el ámbito de las cláusulas de excepción que define, referidas anteriormente en las letras b) y c), pudiendo no obstante elegir para ello la técnica normativa que les resulte más apropiada.

En concreto por lo que se refiere a la **cláusula de distorsión en la competencia**, la Directiva IVA traslada en este punto a los Estados miembros la obligación de llevar a cabo una apreciación concreta de esta circunstancia, atribuyéndoles la facultad de condicionar o restringir la aplicación de la cláusula e incluso de determinar cuáles son las actividades respecto de las cuales cabe temer distorsiones graves en la competencia si los Organismos públicos que las ejercen no fueran considerados sujetos pasivos.

La doctrina que comentamos de la Dirección General de Tributos se sirve en concreto a tales efectos, tal y como ha sido expuesto, del criterio de la **importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto**



**del realizado por el sector público** y puntualiza la necesidad de **valorar la distorsión no sólo desde el punto de vista de la obligación de los consumidores** de satisfacer o no el impuesto **sino también desde el punto de vista de los propios empresarios o profesionales**, en referencia concretamente a la imposibilidad de deducir el IVA soportado que, como contrapartida, conlleva para ellos la no sujeción al impuesto de sus actividades.

Efectivamente si bien en la mayor parte de los casos, partiendo de las diferencias existentes a priori entre una contraprestación pública y una privada, el efecto de la no sujeción sobre la competencia puede resultar realmente inapreciable desde el punto de vista de los consumidores, la distorsión puede originarse sin embargo más fácilmente desde el punto de vista de los proveedores, para quienes la no sujeción tiene como contrapartida la imposibilidad de deducir el IVA soportado y, en consecuencia, una elevada probabilidad de competir en desigualdad de condiciones frente a un sujeto privado.

En cualquier caso, recuerda finalmente la doctrina que comentamos la **obligación de efectuar una interpretación estricta** de la norma de no sujeción al constituir una excepción a la regla general de sujeción al impuesto de las actividades de naturaleza económica.

Finalmente, **en relación a la letra c)**, el legislador español ha optado por **sujetar en todo caso al impuesto las actividades enumeradas en el artículo 7.8º de la ley de IVA, como correlato del Anexo I de la Directiva**, sin hacer uso por tanto de la facultad que, siguiendo al TJUE, la Directiva concede a los Estados miembros en el párrafo segundo del artículo 13.1 de excluir de la sujeción obligatoria a las citadas actividades cuando su volumen sea insignificante.

A las referidas circunstancias que han de concurrir para excluir a los Organismos públicos de su consideración de sujetos pasivos en el desarrollo de sus actividades de naturaleza económica, la doctrina de la Dirección General de Tributos en particular añade otras dos deducidas del tenor literal del artículo 7.8º de la Ley de IVA:



1º) En primer lugar, se exige que la actuación del ente público sea gratuita o tenga contraprestación de naturaleza tributaria.

Puntualiza sobre este extremo la Dirección General de Tributos que **si la actuación fuera gratuita, dicha circunstancia abundaría en la falta de la condición de empresario o profesional** de la entidad a la luz de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 5, apartado Uno, letra a) de la Ley de IVA, y en los casos en que la **contraprestación fuera de naturaleza tributaria, quedaría especialmente reforzada su conexión con el ejercicio de funciones esencialmente públicas, en los términos que en ambos casos derivan del ordenamiento comunitario.**

El legislador español se sirve en definitiva adicionalmente del criterio de la naturaleza de la contraprestación para identificar las operaciones que los entes públicos realizan “*en el ejercicio de una función pública*” considerando como tales las que se realizan sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. En este punto, si bien la Directiva no impone en este sentido exigencia alguna derivada de la naturaleza de la contraprestación percibida por el ente público en opinión de algunos autores<sup>1</sup> este criterio se encontraría avalado por la remisión que a estos efectos, en opinión del TJUE, la norma comunitaria efectúa a los correspondientes ordenamientos internos.

En cualquier caso debe tenerse en cuenta que la falta de condición de empresario o profesional del Organismo público que, como reconoce la propia doctrina de la Dirección General de Tributos, derivaría de la inexistencia de contraprestación determina en cualquier caso por sí sola la exclusión automática de la actividad del ámbito de aplicación del IVA, sin necesidad de ulteriores análisis, en los términos que destaca la jurisprudencia comunitaria desarrollada en el apartado anterior de este informe.

---

<sup>1</sup> VICTORIA SÁNCHEZ, A. “ Novedades introducidas en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social”, EF Serie Verde, número 180 (1998).



2º) En segundo lugar, **debe recordarse la imposibilidad de declarar no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades de naturaleza económica desarrolladas por Entes públicos de forma indirecta, es decir, por medio de empresa pública, privada, mixta o en general de empresa mercantil a través de cualquier título de actuación en nombre propio.**

Este requisito trae causa directa de la remisión que la jurisprudencia comunitaria efectúa a las distintas modalidades de ejercicio de la actividad controvertida por los Organismos públicos en el correspondiente derecho nacional a fin de determinar si la citada actividad se desarrolla “*en el ámbito del régimen jurídico propio de los organismos de derecho público*”, como presupuesto para la no sujeción o si, por el contrario, se ejerce en las mismas condiciones jurídicas en que la ejercen los operadores económicos privados.

Dispone literalmente el párrafo segundo del artículo 7.8º “*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 este punto, entiende la Dirección General de Tributos que la aplicación de la regla de no sujeción establecida en el párrafo primero del artículo 7.8º de nuestra Ley de IVA para “*las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos*” debe efectuarse en atención a las distintas formas de personificación en la gestión de los servicios públicos, esencialmente cuando el sujeto activo de la transacción no es un Ente territorial, esto es, la propia Administración estatal, autonómica o local, sino un organismo o entidad dependiente de cualquiera de ellas.

A partir de todo ello concluye la citada doctrina que **si el citado organismo o entidad dependiente ajusta su funcionamiento al derecho administrativo** cumpliría en principio los dos primeros requisitos anteriormente citados para la no sujeción de su actividad, es decir, tener la condición de ente público y actuar en régimen de derecho público; conclusión que no obstante, en los mismos términos señalados anteriormente, habría de matizarse caso por caso en atención al tipo de



actividad desarrollada, en particular en cuanto incluida en la lista del artículo 7.8º de la Ley de IVA como correlato del Anexo I de la Directiva IVA, así como en atención a las posibles distorsiones en la competencia que su realización en concurrencia con otros sujetos privados pudiera generar.

Por el contrario **cuando la entidad no estuviere sujeta en todos sus extremos a derecho administrativo**, habría de profundizarse en el análisis de su régimen jurídico sirviéndose al efecto de los criterios jurisprudenciales existentes emanados reiteradamente del Tribunal Supremo y del TJUE, de donde deriva como requisito esencial a analizar el **carácter independiente** que dichas entidades puedan llegar a tener en relación con el Ente territorial que las ha creado y del que dependen. No en vano dispone el artículo 9.1 de la Directiva IVA que ***“serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”***.

De acuerdo con ello, puede concluirse que el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.8º de la Ley de IVA para los servicios indicados cuando éstos **sean prestados directamente por el ente público alcanzaría también a aquellos supuestos en que la prestación del servicio se contrate con una sociedad mercantil siempre que ésta actúe en nombre y por cuenta del ente público en cuestión**, teniendo en cuenta que **en estos casos, aún cuando se contrate con un tercero la prestación material del servicio, sigue siendo el ente público el que presta el servicio en nombre propio al usuario.**

De acuerdo con lo anterior, **la exclusión del supuesto de no sujeción** previsto en el párrafo segundo del artículo 7.8º anteriormente reproducido **cuando el ente público actúe “por medio de empresas mercantiles”** debe entenderse referido a aquellos casos en que el ente público encomienda a éstas la prestación de un servicio al usuario, se entiende un servicio de naturaleza económica, **mediante concesión o cualquier otro título de actuación en nombre propio.**



En definitiva, las mismas consideraciones efectuadas en relación con la sujeción a IVA de la actividad de los Entes públicos resultan de aplicación a la actividad que éstos desarrollen **a través de sociedades mercantiles** siempre la actuación se efectúe en todo caso **en nombre y por cuenta del citado ente público.**

Por el contrario, y al igual que ocurre en los casos en que **el ente público actúe en las mismas condiciones que un operador económico privado**, cuando la actividad se encomiende **a una sociedad mercantil o cualquier tercero que actúe en su propio nombre de forma independiente** queda en todo caso sujeta al impuesto, aun cuando objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública. Estas conclusiones se efectúan por referencia siempre en exclusiva a actividades de naturaleza económica, una vez superado por tanto el preceptivo análisis previo sobre la naturaleza de la actividad desarrollada por la entidad, en todo caso necesario a fin de exceptuar de ulteriores consideraciones sobre el régimen jurídico aplicable al ejercicio de aquellas actividades que, por su propia naturaleza, quedan fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.

Finalmente la doctrina que comentamos de la Dirección General de Tributos se refiere en este punto en particular a las actividades desarrolladas por **sociedades mercantiles íntegramente participadas por un Ente territorial y creadas precisamente al amparo de la Ley para la gestión de los servicios propios de aquel.**

La citada doctrina, incluso la contenida en sus más recientes resoluciones, por todas, **CV 0154-12, de 26 de enero**, dictada al amparo de la jurisprudencia más asentada del TJUE y del criterio manifestado por el Tribunal Supremo respecto de la naturaleza de determinadas entidades constituidas e íntegramente dependientes de entes de Derecho público como “**órganos técnicos jurídicos**” del ente territorial, extiende los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7.8º de la Ley de IVA a **los servicios internos prestados por estos órganos al ente territorial del que dependen o bien a otras entidades que dependan íntegramente del mismo, siempre, se entiende, en las mismas condiciones que resultan para los entes públicos.** Como contrapartida a la no sujeción de estos servicios, y en línea con el



carácter de estas entidades como órganos técnico-jurídicos de los Entes públicos de los que dependen, **las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a su financiación no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto**, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas. Asimismo, por el mismo motivo, quedaría fuera del ámbito de aplicación del impuesto en estas mismas circunstancias cualquier **afectación de bienes al servicio público** que realice el ente público mediante su asignación a la sociedad mercantil por resultar inherente a la propia prestación del servicio.

En concreto, las condiciones bajo las cuales la citada doctrina entiende que la sociedad mercantil actúa como órgano técnico-jurídico del Ente Público que la ha creado y a las que en consecuencia se condiciona la **no sujeción** de las prestaciones recíprocas son literalmente las siguientes:

- a) ***La creación de la sociedad se ha llevado a cabo al amparo de lo dispuesto en virtud de Ley para la prestación de un servicio público.***
- b) ***Su capital es propiedad íntegra, por vía directa o indirecta, de un Ente territorial, quien en consecuencia, gobierna en todo momento su proceso de toma de decisiones ( participación al 100 por 100).***
- c) ***Tendrá por único y exclusivo destinatario de los servicios que presta al ente que los crea.***
- d) ***Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado.***
- e) ***No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar de la no sujeción.***



En cualquier caso, la referida no sujeción **aplicable en exclusiva a los servicios de carácter interno**, como acabamos de apuntar, y al igual que ocurre en el caso de los entes públicos, **encuentra su límite esencial en la distorsión de la competencia que, en su caso, pueda generarse**. A tales efectos, deberá valorarse especialmente la naturaleza de los servicios prestados por la entidad, quedando en todo caso sujetos y no exentos del Impuesto cuando se trate de servicios enumerados en la lista que al efecto proporciona el propio artículo 7.8º de la Ley de IVA, como correlato del Anexo I de la Directiva IVA, o bien de cualesquiera otros servicios propios de las empresas privadas.

Hemos de advertir en este punto, aun a riesgo de resultar reiterativos, que evidentemente la doctrina que comentamos **presume en todo caso, como premisa de partida, la naturaleza económica de la actividad en cuestión**, a resultados del preceptivo análisis previo en los términos apuntados por la jurisprudencia comunitaria. En caso contrario, la actividad quedaría automáticamente excluida del ámbito de aplicación del impuesto sin necesidad de ulterior debate sobre su tributación.

Lo mismo cabe decir respecto de los **servicios de naturaleza económica que la sociedad mercantil íntegramente dependiente preste en su propio nombre a terceros mediante contraprestación, a los que evidentemente no puede en ningún caso extenderse la no sujeción**. Se trata en definitiva de la prestación de un servicio de naturaleza económica por una sociedad mercantil actuando en su condición de empresario o profesional, y no de órgano técnico jurídico de un ente público en el sentido indicado en la doctrina, cuyas conclusiones en consecuencia no resultan en este caso aplicables.

Así lo advierte la Dirección General de Tributos al señalar que *“la doctrina que ha sido expuesta relativa al régimen fiscal aplicable a efectos del Impuesto para los órganos técnico jurídicos de los Entes públicos y, por tanto, su consideración como meros centros de gasto, se fundamenta, entre otros, en el carácter interno de las operaciones que tales órganos realizan, hecho que no es predicable de los servicios prestados en su propio nombre a terceros, sean particulares sean otros Entes públicos*



*distintos de dicha Comunidad Autónoma, a menos que dichos terceros dependan íntegramente de la misma”.*

Y todo ello resulta además congruente con las conclusiones de la misma doctrina en torno al supuesto de exclusión de la no sujeción previsto en el párrafo segundo del artículo 7.8º para la actuación del ente público “por medio de empresas mercantiles” de las que en definitiva deriva como requisito esencial a analizar a estos efectos el carácter independiente que dichas entidades puedan llegar a tener en relación con el Ente territorial que las ha creado y del que dependen. A ello se refiere la Dirección General de Tributos cuando señala que, *“en este sentido, **la mención que se hace en el segundo párrafo del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 ha de entenderse aplicable únicamente a operaciones ajenas a la relación entre el Ente público y la fórmula organizativa de la que éste se valga para la prestación de sus servicios, y siempre a condición de que dichas fórmulas organizativas tengan, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, naturaleza empresarial”.***

En definitiva, en aplicación del principio de neutralidad, **la tributación de la actividad desarrollada por estas entidades íntegramente dependientes de un ente territorial que las ha creado ha de ser equivalente a la que correspondería si esa misma actividad fuera desarrollada en las mismas condiciones por el propio ente territorial.** En consecuencia, tratándose de actividades de naturaleza económica, ha de quedar sujeta a IVA, además de cuando se trate de una actividad incluida en el listado que a tal efecto incorpora el propio artículo 7.8º de la ley de IVA o bien que se ejerza en concurrencia con el sector privado, **cuando la entidad mercantil actúe en su propio nombre como empresario o profesional frente a terceros, de forma paralela a los supuestos de actuación del propio ente público en las mismas condiciones que un operador privado,** aun cuando la actividad objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

Y lo mismo cabría decir en realidad respecto de la **actuación de cualquier sociedad mercantil con independencia de la composición de su capital,** si bien es cierto en este caso que las posibilidades de que una sociedad mercantil ejerza actividades o funciones públicas en su condición de organismo de derecho público,



esto es, al margen de la condición de empresario o profesional, decrece a medida que aumenta la composición privada de su capital hasta hacerse totalmente inexistente. No resulta extraño sin embargo el ejercicio por sociedades mercantiles de capital íntegramente privado de actividades de naturaleza no económica, y sirva de ejemplo al efecto las sociedades de mera tenencia de bienes o holdings a las que el ordenamiento niega por este motivo la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

Adicionalmente a lo anterior y en el supuesto de que la sociedad mercantil íntegramente dependiente de un ente territorial realizase **operaciones calificadas como entregas de bienes** a efectos del Impuesto, dichas entregas, cualquiera que fuera su destinatario, **se encontrarían sujetas** al mismo, ya que la citada doctrina no debe entenderse aplicable al caso. En este sentido, apunta la Dirección General de Tributos, *“debe tenerse en cuenta el tratamiento dispar que la normativa del Impuesto otorga a las entregas de bienes frente a las prestaciones de servicios, la ausencia de un fundamento jurisprudencial al respecto y el hecho de que afirmar la no sujeción de las mismas podría ser generador de una distorsión no insignificante de la competencia.”*

En aplicación de su doctrina, la Dirección General de Tributos ha resuelto entre otras, las siguientes cuestiones en relación a la actividad de los entes públicos:

-El servicio prestado por una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal al Ayuntamiento del que depende en relación con el suministro de agua a sus vecinos a cambio del cobro de una tasa por el propio Ayuntamiento, a pesar de constituir un servicio interno prestado por un órgano técnico jurídico al ente público del que depende, se encuentra sujeto a IVA al estar incluida la distribución de agua expresamente en la lista de actividades del Anexo I de la Directiva IVA **(CV 2049-08, de 5 de noviembre)**.

-Una actividad como la de atención a la familia y a la infancia, escuela para adultos y promoción y organización de actividades deportivas en instalaciones municipales que una entidad mercantil íntegramente participada por un ayuntamiento desarrolla en su propio nombre frente a terceros se encuentra sujeta a IVA en la medida en que reciba



una contraprestación por los servicios, sea de los particulares destinatarios del servicio o del propio ente público. En caso contrario, si la entidad no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, dicha actividad no quedará sujeta al impuesto (**CV 1294-10 de 9 de junio**).

-En términos similares, la contestación a consulta vinculante **CV 1232-10, de 1 de junio**, tras aclarar la consideración de sujetos pasivos de los entes públicos cuando ordenen un conjunto de medios humanos y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, declara en base a ello la sujeción al Impuesto de determinadas operaciones, de naturaleza esencialmente económica, efectuadas por un ente público a cambio de un precio, se supone que determinado en condiciones de mercado.

-La contestación a consulta vinculante **CV0469-12, de 2 de marzo** declara sujetos al Impuesto los servicios asistenciales que una entidad totalmente participada por un Ayuntamiento presta en su propio nombre a los usuarios de una residencia para personas de la tercera edad titularidad del ente público y cuya gestión tiene encomendada a cambio de un contraprestación en forma de precio público, parcialmente satisfecho por los residentes, en proporción a su renta, y por el propio Ayuntamiento.

Las transferencias de fondos que a tales efectos la entidad pública percibe del Ayuntamiento para la financiación, en todo o en parte, del servicio no constituye la contraprestación de servicio alguno prestado por la entidad pública al Ayuntamiento, sino del propio servicio asistencial prestado al residente. La base imponible de este servicio, en consecuencia, está constituida por el importe total del precio público fijado por plaza y día, con independencia de que dicha contraprestación sea satisfecha por el propio usuario o, en parte, por el Ayuntamiento, y sobre el que deberá repercutirse el impuesto por la entidad pública, a menos que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 20 Tres de la Ley de IVA para la exención de la prestación.



Como conclusión a este apartado podemos resumir los supuestos de actuación de los entes públicos a través de sociedades mercantiles, y su tratamiento a efectos del Impuesto sobre el valor añadido, como sigue:

1º El ente público **encomienda a una sociedad mercantil la prestación de un servicio en beneficio de la colectividad sin contraprestación directa de los particulares y cuyo destinatario directo es, en consecuencia, el propio ente público en exclusiva.**

Puede tratarse tanto de servicios en beneficio directo o para disfrute inmediato de los particulares (ej. Limpieza de vías públicas, o mantenimiento de parques y zonas verdes) como de otro tipo de servicios prestados directamente al ente público pero en cualquier caso necesarios para el desarrollo de las funciones públicas que tiene encomendadas y que en consecuencia revierten indirectamente en beneficio de la colectividad ( ej. Servicios informáticos, de gestión recaudatoria, de contabilidad...).

En estos casos la tributación de la actividad de la sociedad mercantil vendrá determinada por la forma en que se ejercita, según el contenido de la propia encomienda o convenio para la prestación del servicio.

En concreto, **la sujeción a IVA de la actividad derivará de la actuación de la sociedad mercantil como empresario o profesional a efectos de IVA** en el sentido del artículo 5 de la Ley de IVA, **siendo inherente a tal condición la existencia de una contraprestación satisfecha por el ente público** que guarde una relación directa con el servicio prestado en los términos destacados por la jurisprudencia comunitaria para su consideración como tal. En estas condiciones, la sociedad mercantil deberá facturar al ente público el importe de la contraprestación que se haya acordado por el servicio, con repercusión del IVA correspondiente, que sin embargo no podrá ser objeto de deducción por el citado ente público en la medida en que la encomienda se efectúa en el ámbito del desarrollo de las funciones públicas que tiene encomendadas en beneficio de la colectividad sin contraprestación directa de los destinatarios.



Todo ello sin perjuicio de la posible percepción adicional por la sociedad mercantil de subvenciones o dotaciones para la cobertura de déficits de explotación que, en su caso, carecerían de efecto alguno sobre el derecho a la deducción que, en su caso, le corresponda a la entidad mercantil por el desarrollo de la actividad sujeta de conformidad con lo previsto en el Título VIII Capítulo I de la Ley de IVA.

Por el contrario cuando el ente público disponga en favor de la sociedad mercantil **exclusivamente transferencias o dotaciones presupuestarias** para la realización de la actividad, o bien cualquier retribución fijada en base a parámetros que no guarden relación directa con el servicio prestado, la ausencia de contraprestación determina en este caso que **la actividad quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto**. En esta hipótesis, la actuación de la sociedad mercantil, generalmente en estas circunstancias de capital íntegra o al menos mayoritariamente público, carece de trascendencia alguna desde el punto de vista del IVA.

2º El ente público **encomienda a una sociedad mercantil la prestación de servicios que se obtienen, en todo caso, por el destinatario, a cambio de contraprestación.**

Nos referimos en exclusiva a actividades que en esta ocasión serán en todo caso de **naturaleza económica** en la medida en que se obtienen por el destinatario, ya sea un particular, ya sea un ente público, mediante contraprestación. En esta hipótesis, la correcta aplicación de la norma exige atender a los pactos o contratos existentes entre el ente público y la sociedad a la que se encomienda la prestación material del servicio, que en este caso puede ser pública, privada o mixta, pudiéndose deducir básicamente dos supuestos diferentes:

a) **El ente público presta el servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tarifa (tasa o precio),** aún cuando **la prestación material del mismo la efectúa otra entidad mercantil en nombre y por cuenta del citado ente público,** pudiendo percibir adicionalmente una contraprestación del ente público por los servicios que en su caso le preste como destinatario.



Es característica fundamental de la gestión directa que el ente público **asume el riesgo en la prestación del servicio**, actuando la entidad mercantil siempre en nombre y por cuenta del ente público y no como empresario o profesional independiente, en los términos al efecto exigidos por el artículo 5 de la Ley de IVA.

Nos encontramos por tanto ante un **supuesto de actuación directa del ente público frente a los usuarios**, y, en consecuencia, la prestación del servicio público se encontrará o no sujeta a IVA de conformidad con los criterios contenidos en el presente informe para la actuación de los entes públicos. Será el ente público el que deberá facturar al usuario la prestación del servicio, con o sin repercusión del impuesto, según proceda, y a quien, en su caso, se atribuya el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de la citada actividad de prestación del servicio público, sin perjuicio del que a su vez pueda corresponder a la sociedad mercantil por los servicios prestados al ente público.

Este esquema puede ser habitual en la gestión de servicios públicos de competencia exclusiva del correspondiente ente público (por ej, recogida de basuras o saneamiento de aguas), por lo general no sujetos al impuesto en los términos previstos en el artículo 7.8º de la Ley de IVA, en los que el ente público conserva en todo caso la titularidad del servicio y en consecuencia asume el riesgo frente a los particulares, quienes se relacionan exclusivamente con el ente público, a cambio de la percepción de la correspondiente contraprestación, generalmente una tasa, cuando así se establezca. Por su parte, la sociedad mercantil a quien se encomienda la gestión del servicio no mantiene relación alguna con los particulares destinatarios del servicio sino que se relaciona exclusivamente con el ente público, de quien únicamente, en su caso, adquirirá el derecho a la percepción de la correspondiente contraprestación.

En este punto debe advertirse que la gestión de la sociedad mercantil, según el contenido de la correspondiente encomienda, concesión, o convenio de prestación, puede extenderse al cobro de la correspondiente tasa o contraprestación que en su caso se haya establecido para el servicio público, sin que en estas circunstancias la emisión de la factura por la sociedad mercantil pueda interpretarse en ningún caso



como una actuación en nombre y por cuenta propia frente a terceros, aún en aquellos casos en que, tratándose de una actividad sujeta a IVA por su naturaleza ( ej. distribución de agua), deba procederse a la repercusión del impuesto a los usuarios. Se trataría en todo caso por el contrario de una mera gestión de cobro de la sociedad en nombre y por cuenta del ente público, a quien corresponde la titularidad del servicio y en consecuencia el derecho a la percepción de la contraprestación de los usuarios.

En estas condiciones, puede ocurrir que el ente público disponga a favor de la sociedad mercantil **exclusivamente las correspondientes transferencias o dotaciones presupuestarias para la realización de la actividad, sin prever contraprestación adicional por la gestión del servicio.** En este escenario, habitualmente referido a sociedades de capital íntegra o mayoritariamente público, la ausencia de contraprestación determina que la sociedad mercantil no deberá repercutir IVA al ente público, careciendo en definitiva de trascendencia a efectos de IVA las relaciones internas entre ambos. Como excepción a lo anterior, tratándose de una actividad en todo caso sujeta a IVA por su naturaleza, la sociedad mercantil deberá repercutir al ente público el correspondiente IVA sobre las cantidades que, en caso de solicitar el propio servicio como destinatario, deberá satisfacer como contraprestación, en las mismas condiciones que cualquier destinatario, pudiendo por su parte el ente público ejercer el derecho a la deducción en las cuotas soportadas únicamente en la medida en que los servicios se afecten al desarrollo de una actividad que genere derecho a la deducción y en los términos y condiciones previstas en el Título VIII Capítulo I de la Ley de IVA.

No obstante puede ocurrir también, y más frecuentemente a medida que aumenta la participación privada en el capital de la sociedad mercantil, **que el ente público disponga en su favor una contraprestación por la gestión del servicio en su nombre.** En este caso, la sociedad mercantil deberá facturar al ente público, junto a las cantidades que en su caso le abone por la recepción como destinatario de cualquier servicio gravado por el Impuesto, las cantidades que perciba por la gestión del servicio en todo caso con repercusión del IVA correspondiente. La posible percepción adicional de subvenciones a la explotación por parte de la sociedad mercantil no tendrá efectos limitativos sobre su derecho a la deducción.

Por su parte el ente público podrá ejercer el derecho a la deducción de las cuotas repercutidas por la sociedad mercantil únicamente en la medida en que los servicios se afecten al desarrollo de una actividad que genere derecho a la deducción y en los términos y condiciones previstas en el Título VIII Capítulo I de la Ley de IVA.

b) **El ente público encomienda a una entidad mercantil la prestación del servicio**, de manera que será **dicha empresa quién lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo**, a cambio de una contraprestación, satisfecha por los propios destinatarios o por un tercero, incluido el mismo ente público.

En estos casos, que **se asimilan a los supuestos de actuación del ente público en las mismas condiciones que un operador privado, la actividad queda en todo caso sujeta al impuesto**, aun cuando objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

Es preciso aclarar de nuevo en este punto que en este esquema **la actuación de la sociedad mercantil como empresario o profesional a efectos de IVA exige en todo caso la existencia de una contraprestación a su favor exigible en su propio nombre a los usuarios**, quedando en consecuencia excluidos aquellos supuestos en que la sociedad mercantil se limita a facturar a los destinatarios la tarifa que, en su caso, tenga establecida el ente público para el servicio. En estas circunstancias la actividad de la sociedad mercantil se enmarcaría en la mera gestión del servicio en nombre y por cuenta del ente público titular del servicio a quien corresponde en exclusiva el derecho al cobro frente a los usuarios.

En estos casos, será la entidad mercantil, en la medida en que actúa en su propio nombre y por su cuenta y riesgo, la que deberá facturar a los destinatarios del servicio el importe de la contraprestación que se haya fijado a cargo de los mismos por el servicio, repercutiendo la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Adicionalmente, pudiera ocurrir que la entidad mercantil percibiera del ente público encomendante alguna cantidad, debiendo procederse en estos casos a la



calificación de estas percepciones a los efectos de determinar el tratamiento que en IVA les corresponda.

En concreto, la calificación de las cantidades percibidas como **contraprestación** únicamente resulta procedente si el ente público resulta también destinatario efectivo del servicio prestado por la entidad mercantil en el desarrollo de su actividad. En este caso, la entidad mercantil deberá facturar al ente público las cantidades percibidas con repercusión del impuesto

En otro caso, si el ente público no fuera destinatario de servicio alguno prestado por la entidad mercantil, nos encontraríamos ante **subvenciones**, siendo preciso en este caso una ulterior calificación de las cantidades percibidas a efectos de determinar el tratamiento aplicable a las mismas, dado que únicamente forman parte de la base imponible las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, en tanto que constituyen en definitiva contraprestación total o parcial del servicio que reciben los usuarios, satisfecha por un tercero, en este caso el ente público, quedando por el contrario excluidas las denominadas subvenciones-dotación, o transferencias del ente público destinadas a cubrir déficits de explotación de la entidad mercantil.

De acuerdo con ello, si se determina que las cantidades percibidas del ente público constituyen **subvenciones vinculadas al precio de las operaciones**, las citadas cantidades deben incluirse en la base imponible sobre la que ha de repercutirse el impuesto por la entidad mercantil al destinatario. Por el contrario, si se tratase de **subvenciones destinadas a cubrir déficits de explotación** de la entidad mercantil no se incluirían en la base imponible del impuesto a repercutir por la entidad mercantil a los destinatarios del servicio, sin que como contrapartida, en el caso de que la actividad subvencionada fuera una actividad sujeta a IVA, la percepción de estas cantidades tenga efectos limitativos sobre el derecho a la deducción de la entidad.

A efectos de calificación de estas subvenciones, debe tenerse en cuenta que mientras que en el **concepto de subvenciones vinculadas al precio** se incluyen únicamente aquellas que se establecen 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, constituyendo en definitiva la **contraprestación total o parcial** de una operación satisfecha por un tercero, en este caso el ente público, al vendedor o prestador, **las subvenciones a la explotación, o subvenciones-dotación**, constituyen cantidades o dotaciones globales del ente público que no se calculan en función de unidad alguna ni del volumen de los servicios prestados a la Administración sino que **son el resultado del déficit de explotación derivado de unos objetivos y de unos fines que no obedecen a un planteamiento de estricta rentabilidad económica, sino de defensa del interés público.**

Así deriva de nuestra propia jurisprudencia interna, entre las más recientes Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 y jurisprudencia en ella citada, en la que además añade como criterios de calificación, con remisión a la jurisprudencia comunitaria (en particular, sentencia de 22 de noviembre de 2001, Office des Produits Wallons, asunto C-184/00, y sentencia de 15 de julio de 2004, Comisión/Finlandia, asunto C-495/01), que *“para poder calificar una subvención como directamente vinculada al precio de la operación...*

*- debe haber sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o una prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al Impuesto.*

*-Por otra parte hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario de determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido. Por lo tanto hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención.*



*-la contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que su importe corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa.”*

### **I.2.2 ÚLTIMOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN A LA ACTUACIÓN DE ENTES PÚBLICOS A TRAVÉS DE SOCIEDADES MERCANTILES.**

El Tribunal Supremo ha tratado en diversas ocasiones la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios públicos prestados por entes públicos a través de sociedades mercantiles, tanto en el ámbito de la Ley 30/1985 como de la actual Ley 37/1992. En uno de sus más recientes pronunciamientos, en concreto el contenido en la **sentencia de 16 de mayo de 2011** al resolver la cuestión que se somete a su enjuiciamiento declara expresamente por primera vez la necesidad de diferenciar a estos efectos el régimen aplicable bajo la vigencia de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del que, a su juicio, en todo caso derivaba la no sujeción, del que resulta de la actual Ley 37/1992 que, como regla general, por el contrario, va a determinar la sujeción al impuesto de la actividad de estas sociedades mercantiles como literalmente deriva del párrafo segundo del artículo 7.8º, referido a la actuación del ente público a través de sociedad mercantil, pública, privada o mixta.

La cuestión de fondo sometida a enjuiciamiento del Tribunal en el asunto que dio lugar a la citada sentencia no es propiamente la tributación en IVA de un servicio público prestado a través de una sociedad mercantil, en este caso precisamente sujeto al Impuesto por imposición de la Ley al tratarse de la distribución de agua ( Anexo I de la Directiva) con independencia del modo en que se ejercite, sino más concretamente la **inclusión en la base imponible del impuesto de determinadas aportaciones o transferencias que un Ayuntamiento efectúa a la sociedad mercantil, participada al cien por cien por el citado ente público**, a la que encomienda la gestión directa en régimen de monopolio de los servicios municipales de abastecimiento de agua para



el consumo, alcantarillado y limpieza viaria, **cobrando unas tarifas directamente de los vecinos.**

En este sentido, y aún cuando pueda resultar un poco confusa la exposición de los hechos en relación a la forma de actuación de la entidad, de la propia fundamentación del fallo, y más en concreto del fundamento de derecho 4º cuando concluye literalmente, por referencia a las cantidades percibidas del Ayuntamiento: ***“En suma, esas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir Emaya, en cuanto sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, por los servicios que presta a los ciudadanos”***.

En definitiva se trata más bien de una cuestión relativa a la calificación de las cantidades que Emaya percibe del Ayuntamiento y, en definitiva, a la determinación o cuantificación de la base imponible sobre la que Emaya ha de repercutir el Impuesto a los destinatarios del servicio.

En cualquier caso entre los fundamentos del fallo, que posteriormente reitera en sentencia de 20 de febrero de 2012, el Tribunal Supremo introduce una interpretación al amparo de la jurisprudencia comunitaria del contenido de la cláusula incorporada en el párrafo segundo del artículo 7.8º de nuestra Ley de IVA que, a propósito de ello, adicionalmente extiende a la tributación en IVA de la actividad de los entes públicos en general cuyo análisis nos va a permitir, como veremos, confirmar las conclusiones anteriormente expuestas en este informe.

Comienza en primer lugar el pronunciamiento con una comparativa entre los regímenes de tributación respectivamente previstos en la Ley 30/1985 y en la Ley 37/1992 para la actuación de los entes públicos a través de sociedades mercantiles con cita de sus resoluciones más destacadas en la materia adoptadas hasta la fecha en las que se refleja la evolución de la doctrina jurisprudencial con motivo del cambio legislativo. Añade a continuación que es precisamente la existencia de algún reciente pronunciamiento que se aparta del criterio lo que motiva la necesidad de aclarar definitivamente la procedencia de diferenciar ambos regímenes en los términos que expone y que a continuación extractamos.



A juicio del Alto Tribunal, bajo la vigencia de la Ley 30/1985 la prestación de un servicio público en régimen de gestión directa a través de **una sociedad mercantil cuyo capital social pertenecía íntegramente al respectivo ente territorial se incluía en todo caso en el ámbito de los supuestos de no sujeción previstos en el artículo 5.6º** para *“las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas directamente”* por el Estado o las entidades en las que se organiza territorialmente *“cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”*.

En base a ello, la sentencia de 10 de marzo de 2000 concluyó la no sujeción a IVA de los servicios de limpieza prestados por una sociedad municipal siendo reproducido posteriormente el pronunciamiento, en términos casi literales, en las sentencias de 25 de septiembre de 2002, 3 de octubre de 2002, 24 de junio de 2003, 22 de enero de 2004, 23 de abril de 2004, 12 de junio de 2004 y 15 de julio de 2009, todas relativas a supuestos acaecidos bajo la vigencia de la Ley 30/1985 y a servicios municipales de limpieza, salvo la última que trataba de un empresa municipal de informática.

La misma doctrina que emana de este acervo jurisprudencial fue también tomada en consideración en la sentencia de 26 de septiembre de 2005 para considerar no sujeta al impuesto sobre el valor añadido la transmisión al Ayuntamiento, socio único, del inmovilizado afecto a la prestación del servicio de distribución de agua por una sociedad participada al cien por cien por la Corporación. En este último pronunciamiento se recordaba precisamente que, hasta la promulgación de la Ley 37/1992, los servicios suministrados por una sociedad mercantil municipal con esa configuración de capital, en la medida en que se trataba de una forma de gestión directa de servicios públicos locales, no estaban sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. La situación sin embargo cambia a partir de la entrada en vigor de la Ley 37/1992 cuyo artículo 7.8º, **tras declarar no sujetas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, precisa que tal no sujeción no opera “cuando los referidos**



**entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles".**

Aclara a continuación el Tribunal Supremo que si bien esta previsión se encontraba ya presente en el artículo 8.9 del Reglamento de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, aprobado por RD 2028/1985, de 30 de octubre **nuestra jurisprudencia la consideró un exceso reglamentario sobre la previsión del artículo 5.6 de la Ley 30/1985. En otras palabras, para nuestra jurisprudencia, a partir de la Ley 37/1992, los servicios municipales prestados por empresas mercantiles que pertenecen en su integridad a una Corporación local están sujetos al impuesto sobre el valor añadido.**

La existencia no obstante de algún pronunciamiento de la Sala en contra del citado criterio, concretamente el contenido en las sentencias de 22 de octubre y de 15 de diciembre de 2010, dictadas en ambos casos en recursos de casación para unificación de doctrina, motiva precisamente el reciente pronunciamiento del Tribunal que ahora comentamos contenido en la **Sentencia 16 de mayo de 2011** en la que, al resolver el supuesto de hecho sometido a enjuiciamiento, aclara definitivamente la necesidad de diferenciar ambos regímenes en el sentido anteriormente expuesto.

Entiende el Tribunal en este punto que mientras que el legislador español, dentro de los contornos que le permite al efecto la Directiva IVA, optó en la Ley 30/1985 por no sujetar a tributación la prestación de servicios municipales mediante gestión directa, incluida la llevada a cabo mediante una empresa de total propiedad municipal, en la Ley 37/1992 por el contrario, y dentro del mismo margen de actuación, decidió **someter a tributación las prestaciones de servicios llevadas a cabo por empresas públicas, privadas o mixtas y, en general, por sociedades mercantiles**, en los términos previstos por la cláusula de excepción contenida en el párrafo segundo del artículo 7.8º de la LIVA.

La interpretación que efectúa a continuación el Tribunal de esta cláusula, siguiendo al efecto los principios que derivan de la jurisprudencia comunitaria al efecto, nos permite confirmar como adelantábamos anteriormente las conclusiones expuestas en el apartado anterior de este informe a partir de la doctrina de la Dirección General



de Tributos relativa a la tributación en IVA de la actividad de los entes públicos, y de modo particular, la actuación a través de sociedades mercantiles.

En concreto, se pronuncia el Tribunal en los siguientes términos (la negrita es nuestra):

*“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, **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.***

*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 Wigth 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 al 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 si 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 Wight 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 una 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 un 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. En el segundo principio, 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 del 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 Wight Council y otros, apartados 40 y siguientes)”.*

En definitiva el Tribunal Supremo viene a sostener que no toda actuación de un ente público a través de una sociedad mercantil íntegramente participada ha de quedar por definición no sujeta al Impuesto, como venía sosteniéndose al amparo de la normativa anterior a la Ley 37/1992, debiendo quedar excluidos, y así es intención del legislador, aquellos supuestos de actuación de la sociedad mercantil como empresario o profesional a efectos de IVA, en congruencia con el principio general de sujeción a IVA de cualquier actividad, aun cuando consista en el ejercicio de funciones públicas, que los entes públicos desarrollen “*en las mismas condiciones que un operador privado*”.

Efectivamente, admitida por el legislador la posibilidad de que un ente público pueda actuar, aún en el ejercicio de sus funciones públicas como empresario o profesional a efectos de IVA, o en cualquier caso realizar operaciones sujetas a IVA, como sería el caso de las actividades enumeradas en el anexo I de la Directiva o de las que puedan ejercerse en competencia con el sector privado, no parecen existir a nuestro juicio muchos argumentos para negar la misma posibilidad a una sociedad mercantil por el mero hecho estar íntegramente participada por un ente público, así como tampoco, en el lado contrario, para concluir su actuación en todo caso como empresario o profesional a efectos de IVA por el mero hecho de ser una sociedad mercantil, siendo de general aceptación que las sociedades mercantiles pueden realizar actividades al margen del ámbito de aplicación del impuesto.

En estas circunstancias, no cabe duda que el respeto al principio de neutralidad del impuesto exige un tratamiento de estas sociedades desde el punto de vista del IVA



acorde con la naturaleza de la actividad y, en su caso, tratándose de actividades de naturaleza económica con las condiciones en que la desarrolla.

Sentado lo anterior, el Tribunal entra finalmente a resolver el supuesto planteado en la sentencia, en concreto, como indicábamos al inicio de este epígrafe, la **identificación del destinatario de la prestación sujeta a gravamen, así como de la contraprestación que determina la base imponible del impuesto.**

Como presupuesto de partida para la resolución de la cuestión planteada declara el Tribunal la necesidad de analizar en primer lugar *“si los servicios que un municipio presta a sus vecinos mediante una sociedad que le pertenece en su integridad están sujetos al impuesto sobre el valor añadido. Sólo en el caso de que alcancemos una respuesta afirmativa, procederá interrogarse si las sumas que la Corporación local transfiere a la compañía de su entera propiedad constituyen o no subvenciones que deban tomarse en consideración para calcular la base imponible del impuesto”*. Y a continuación, tras asumir su sujeción a IVA, como es evidente en este supuesto al tratarse de un servicio de distribución de agua, concluye que **no cabe reputarlas subvenciones ligadas al precio de los servicios que suministra por no cumplirse los requisitos indicados al efecto por la jurisprudencia comunitaria (sentencia OPW), ni tampoco como contraprestación del conjunto de operaciones que realiza la entidad, dado que la mencionada compañía no lleva a cabo ninguna operación (entrega de bienes o prestación de servicios) a favor del Ayuntamiento que permita considerar las cantidades que recibe como contraprestación. En definitiva concluye la improcedencia de su inclusión en la base imponible del impuesto.**

Los mismos argumentos son utilizados posteriormente por el Tribunal en la **sentencia de 24 noviembre 2011 (Recurso de Casación núm. 5097/2008)** al resolver de nuevo una cuestión similar, en concreto en este caso la inclusión en la base imponible del impuesto de las aportaciones que determinadas entidades públicas efectúan a una Fundación por ellas constituida con la finalidad de realizar toda clase de actividades, proyectos y obras relacionadas con la preparación, celebración y aprovechamiento de los Juegos Mundiales Universitarios a celebrar en Palma de



Mallorca en el año 1.999. Paralelamente se plantea, como procede en estos casos a juicio del Tribunal, la propia sujeción al impuesto de la actividad, cuestión que en este caso el Tribunal resuelve de forma simultánea concluyendo la improcedencia de incluir en la base imponible las citadas aportaciones al no constituir contraprestación de operación alguna realizada en favor de los aportantes de donde deriva en este caso la inexistencia de operación alguna sujeta al Impuesto. En este sentido enfatiza la idea el Tribunal añadiendo *“Es más, resultaría paradójico en este caso que entendiésemos ahora que son contraprestaciones sujetas y, sin embargo, negásemos a continuación su inclusión en la base imponible por no resultar incluidas en el concepto de contraprestación establecido legalmente en el art. 78 de la Ley de IVA”*.

Las consideraciones que el Tribunal efectúa a lo largo de la Sentencia parecen más bien **descartar incluso la propia naturaleza económica de la actividad desarrollada por la fundación**, y así en particular cuando expresamente le atribuye *unos objetivos y fines que no obedecen a un planteamiento de estricta rentabilidad económica, sino de defensa del interés público*, lo que automáticamente implica su ubicación fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, sin necesidad por tanto siquiera de entrar a analizar su tributación en el Impuesto.

Con remisión a otros pronunciamientos anteriores, por todas, Sentencia de 20 de febrero de 2007, declara el Tribunal que **el mero hecho de que la sociedad se financie parcialmente por un ente público, con cargo a dotaciones presupuestarias de éste, no implica por sí mismo la prestación de ningún servicio a favor de la entidad concedente, ni por tanto ésta última puede considerarse contraprestación. Para que así fuera sería precisa la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios específica a favor de la entidad subvencionante que a su juicio no existe en este caso**, y así la Fundación no presta servicio ni realiza operación alguna a favor de las fundadoras, siendo sus aportaciones resultado del déficit de explotación derivado de unos objetivos y unos fines que no obedecen a un planteamiento de estricta rentabilidad económica, sino de defensa del interés público, como lo fue la celebración de unos Juegos Mundiales Universitarios. En definitiva nos encontramos ante lo que el Tribunal Constitucional



denomina “subvenciones-dotación y, por lo tanto, ante una técnica presupuestaria de asignación de recursos a las entidades que componen la Administración institucional.

Por su parte, la **sentencia de 20 de febrero de 2012** reproduce los fundamentos de su anterior sentencia de 16 de mayo de 2011 que son objeto de comentario en este epígrafe a los que se remite expresamente al resolver la cuestión planteada, en este caso concretamente **el derecho a la deducción por una Diputación Provincial de las cuotas de IVA soportadas en la construcción de unas plantas depuradoras** que encarga a una sociedad mercantil, inicialmente participada al 100% por la citada Diputación y posteriormente con participación privada al 49%, a quien a continuación encomienda, en régimen de gestión directa, la gestión del servicio de depuración de aguas residuales del que es titular la Diputación Provincial, facturando a los Ayuntamientos destinatarios el servicio con repercusión del IVA correspondiente.

Tratándose de un servicio como el de depuración de aguas residuales, de competencia exclusiva de los Ayuntamientos, a quienes en todo caso les corresponde, como titulares, su prestación directa a los destinatarios en régimen de derecho público, un análisis de los hechos hoy en día nos llevaría a concluir la no sujeción a IVA del servicio, sin necesidad de ulteriores análisis sobre la titularidad del derecho a la deducción. Sin embargo, lo primero que llama la atención al analizar el fallo es que **las consideraciones del Tribunal parten en todo caso de la sujeción a IVA del servicio**, sin entrar a discutir este extremo, como tampoco fue una cuestión que se pusiera en duda en las instancias anteriores.

Debe tenerse en cuenta al efecto que todavía en el ejercicio al que se refieren los hechos, año 2000, aún se admitía la posibilidad de una gestión privada del servicio exigiendo en ese caso por los propios concesionarios a los destinatarios como contraprestación una tarifa en régimen de derecho privado, lo cual probablemente pueda explicar a nuestro juicio la sujeción a IVA del servicio. Como explica el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de noviembre de 2009, recurso de casación 9304/2003, no es hasta la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se impone la tasa como única forma de contraprestación para los servicios



públicos que, como ocurre en el asunto planteado con la depuración de aguas, son de titularidad exclusiva de los Ayuntamientos con independencia del modo en que se gestione, reconociendo en definitiva de esta manera el sometimiento de la prestación en todo caso a un régimen de derecho público, aún en los casos de concesión, en los que hasta el momento se venía exigiendo una tarifa en régimen de derecho privado por los concesionarios.

En cualquier caso, sea cual sea la causa, y muy probablemente por los motivos apuntados, para una correcta interpretación del fallo es necesario advertir que en este caso **el debate se centra exclusivamente en la identificación del prestador de unos servicios que, como decimos, se presumen en todo caso sujetos a IVA, a fin de resolver sobre la titularidad del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la construcción de una planta depuradora.** Tras el pertinente análisis de los hechos el Tribunal resuelve a favor de la Diputación Provincial, como titular del servicio, a quien en consecuencia atribuye por este motivo el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la construcción de las depuradoras.

Más recientemente, la **sentencia de 29 de marzo de 2012 plantea la sujeción a IVA de los servicios de gestión recaudatoria prestados a un Ayuntamiento por una sociedad mercantil íntegramente participada por el mismo a cambio de determinadas cantidades o transferencias del propio ente local.**

En este caso, el Alto Tribunal comienza analizando de nuevo la actuación de los entes públicos a través de sociedades mercantiles y su tratamiento a efectos de IVA en la Ley 30/1985 y en la actual Ley 37/1992, a partir de la cual debe entenderse a su juicio en todo caso sujetos a IVA por expreso deseo del legislador los servicios municipales prestados por empresas mercantiles participados íntegramente por una Corporación local, como es el caso analizado.

A partir de aquí, y en un fallo ciertamente confuso como veremos, finalmente concluye que en el caso de autos la sociedad mercantil pública **“no lleva a cabo ninguna operación contractual de prestación de servicios a favor del Ayuntamiento, en el desarrollo de una actividad empresarial, que permita considerar las**



*cantidades que percibe como contraprestación por los servicios prestados y, en suma, dichas cantidades no deben integrarse en la base imponible para calcular las cuotas que ha de repercutir la sociedad, **en cuanto sujeto pasivo de IVA**, por los servicios que presta al Ayuntamiento”.*

A nuestro juicio, siendo el Ayuntamiento en este caso el único destinatario posible de sus servicios, si no realiza en su favor ninguna actividad de prestación de servicios sujeta a IVA no puede evidentemente ser sujeto pasivo del impuesto o, lo que es lo mismo, si partimos de la sujeción a IVA en todo caso de los servicios prestados por estas entidades íntegramente participadas por un ente público, necesariamente debe determinarse a continuación una base imponible sobre la que repercutir el impuesto, como por otro lado es consustancial a cualquier operación sujeta a IVA, aún cuando estuviera exenta.

En cualquier caso nada dice el Tribunal evidentemente sobre **el derecho a la deducción de la entidad cuya existencia en estas circunstancias ni siquiera podría llegar a plantearse, por inexistencia de operaciones gravadas** por el Impuesto, sin necesidad por tanto de entrar a debatir los efectos que sobre el mismo pudiera tener la percepción de dotaciones o subvenciones a la explotación.

En definitiva, con un resultado idéntico al que resultaría de aplicar en este caso como corresponde la doctrina del órgano técnico-jurídico anteriormente expuesta, el pronunciamiento del Tribunal nos permite llegar igualmente a la conclusión de que se trata de una **operación sin trascendencia alguna desde el punto de vista del IVA**. Al fin y al cabo, como apunta el propio Tribunal en la descripción de hechos que contiene el fundamento de derecho segundo, la sentencia recurrida en este caso “*se refiere a transferencias recibidas de la Administración, en este caso de la local, para cubrir el déficit de la empresa municipal para el desarrollo de su objeto social, de interés público, que es la prestación de servicios de gestión recaudatoria para el Ayuntamiento*”; hechos que el propio Tribunal curiosamente asimila a efectos de casación con los que se plantearon en su anterior **sentencia de 21 de junio de 2003** en la que de forma más clara concluyó la no sujeción de los servicios de información prestados por una empresa estatal a la Administración a cambio de una subvención o dotación global para su necesario equilibrio económico-



financiero, considerando improcedente la calificación como contraprestación onerosa de las transferencias monetarias realizadas por la Administración y, por lo tanto, inexistente el hecho imponible.

Finalmente cabe citar la **Sentencia de 10 de mayo de 2012 en la que la cuestión planteada** es el derecho a la deducción por un Ayuntamiento de las cuotas repercutidas por dos empresas privadas a quienes se ha atribuido en régimen de concesión la gestión del servicio público de saneamiento de aguas y recogida de basuras que el ente público presta a los vecinos a cambio de la percepción de una tasa.

El Tribunal Supremo en este caso, con remisión a otro de sus pronunciamientos contenido en concreto en su sentencia de 8 de junio de 2000, efectúa una interpretación muy clara, y acertada a nuestro juicio, de la cláusula contenida en el artículo 7.8º relativa a la actuación de los entes públicos a través de sociedades mercantiles, señalando en definitiva como determinante en estos casos el régimen jurídico en el que se desarrolla la actuación sin que de la intervención de una sociedad mercantil quepa deducir automáticamente su sujeción a IVA, a pesar de lo cual termina concluyendo en relación al asunto planteado la sujeción a IVA de los servicios públicos de saneamiento de aguas y recogida de basuras que el Ayuntamiento presta a los vecinos a cambio de la percepción de una tasa, en la medida en que está gestionado por una empresa privada, y en consecuencia admite el derecho a la deducción de las cuotas que las respectivas sociedades mercantiles le repercuten por la gestión del servicio que tienen encomendada.

Entiende el Tribunal a estos efectos que la intervención de las empresas privadas en la gestión del servicio excluye la actuación directa del Ayuntamiento en los términos exigidos por el artículo 7.8º de la Ley de IVA para la no sujeción, es decir en su condición de ente público, con sometimiento a derecho administrativo, debiendo quedar en consecuencia la prestación sujeta al Impuesto. No obstante, tratándose como es el caso de **servicios públicos de competencia exclusiva del correspondiente Ayuntamiento cuya titularidad en todo caso le corresponde**, la conclusión, a nuestro juicio como veremos a continuación, ha de ser distinta.



Sobre la interpretación que ha de darse a la clausula del artículo 7.8º de la ley de IVA, relativa a la actuación de los entes públicos a través de sociedad mercantil, dispone textualmente el fundamento de derecho Sexto de la citada sentencia (la negrita es nuestra):

*“...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 de servicios públicos mediante sociedades privadas, pertenecientes íntegramente a los entes públicos, 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 a IVA, al actuar el Ayuntamiento por medio de una sociedad mercantil, pero no directamente.***

*No obstante, es preciso advertir que el artículo 7.8º de la Ley del IVA, así entendido, no recoge fielmente el sentido de la norma contenida en el artículo 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 Emulsa materialmente el servicio, pero haciéndolo jurídicamente el Ayuntamiento de Gijón, que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas exigiendo la correspondiente tasa.*

*Por ello, la excepción a la no sujeción regulada en el artículo 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.***



*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 artículo 7.8 de la LIVA...***

Y sin embargo concluye inmediatamente a continuación en relación al supuesto de hecho que se le plantea

*“.....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”.*

A pesar de lo acertado del planteamiento de la cuestión y las reflexiones en torno a la actuación de los entes públicos a través de sociedades mercantiles, no podemos sin embargo compartir en este caso las conclusiones del Tribunal en el asunto planteado sobre la sujeción a IVA del servicio público de saneamiento de aguas y recogida de basuras, por cuanto se trata de **servicios públicos de competencia exclusiva del correspondiente Ayuntamiento cuya titularidad le corresponde y que, en consecuencia, sea cual sea el modo de gestión, el ente público ha de asumir en todo caso directamente frente a los destinatarios**, de quienes como contrapartida adquiere también en exclusiva el derecho a percibir una contraprestación de naturaleza tributaria o tasa.

Sin ir más lejos, la propia exigencia de una tasa como contraprestación del servicio es claramente un indicativo del régimen jurídico al que está sometida la prestación del servicio desde el momento en que está reservada **para los supuestos en que es la Administración Local la que presta de manera directa un servicio público**, admitiéndose al efecto cualquiera de las formas de gestión previstas en la legislación administrativa.

Dispone al efecto el artículo 2.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria que la tasa es un *“tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la*



***realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario cuando los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria por los obligados tributarios o se presten o realicen por el sector privado.***

***Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”.***

**En base a ello precisamente, la Sala Tercera del propio Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de marzo de 2012, dictada en recurso de casación nº 2133/2008, en relación a un supuesto de hecho idéntico al que nos concierne, ha concluido la imposibilidad de exigir un precio privado por la prestación de un servicio municipal de depuración de aguas residuales gestionado en régimen de concesión por una empresa privada, confirmando en este punto el pronunciamiento de la Sala de instancia al declarar que las labores de depuración de aguas residuales **constituyen en todo caso el hecho imponible propio de una tasa sin que su prestación por una empresa privada pueda servir para extraerla del ámbito de actuación de los poderes públicos municipales; la empresa privada no lleva a cabo por sí la actividad sino que únicamente actúa en cuanto concesionaria de la Administración local.****

De acuerdo con ello, si la tasa se reserva para los supuestos en que es la Administración Local la que presta directamente un servicio público, sea cual sea el modo de gestión del servicio, incluso a través de concesión, no cabe duda que en los supuestos en que se haya establecido, como es el caso analizado, nos encontramos ante una relación de derecho público entre el Ayuntamiento y los destinatarios del servicio entre quienes no puede interponerse un sujeto privado, cuya intervención en definitiva únicamente puede efectuarse en calidad de concesionario del ente público con quien en consecuencia se relaciona exclusivamente.



En estas circunstancias deben diferenciarse a efectos de IVA, a nuestro juicio, dos tipos de relaciones distintas de las que a su vez derivan dos hechos impositivos distintos:

-Ayuntamiento-vecinos del municipio, por la prestación de los servicios de saneamiento de aguas y recogida de basuras, servicios no sujetos al impuesto de conformidad con el artículo 7.8º en la medida en que se prestan directamente por un ente público a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria.

-Ayuntamiento-sociedades mercantiles, por la prestación de los servicios objeto de concesión, en este caso sujetos y no exentos en la medida en que se prestan por las citadas sociedades en su condición de empresario o profesional a efectos de IVA a cambio de una contraprestación, sobre la que en consecuencia han de repercutir las cuotas de IVA correspondientes que no podrán ser objeto de deducción por el Ayuntamiento en la medida en que los servicios adquiridos se destinan a la realización de una actividad no sujeta al impuesto.

## **II. EL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES APLICABLE A LAS ENTIDADES DE NATURALEZA DUAL.**

El análisis relativo a la tributación de los entes públicos en IVA debe completarse finalmente con una **referencia al ejercicio del derecho a la deducción** que, en su caso, les puede corresponder por el desarrollo de actividades sujetas a IVA. A estos efectos, la Dirección General de Tributos se ha referido también en su doctrina al **régimen de deducciones que corresponde a las entidades de naturaleza dual**, es decir, a aquellas entidades que, como puede ser el caso, entre otras, de las entidades a que se refiere este informe, **en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.**

Los criterios, contenidos entre otras en contestaciones a consultas vinculantes nº V2353-10 de 1 de enero de 2010; V2428-11 de 11 de octubre; V2798-11 de 24 de noviembre; V0339-12 de 15 de febrero o V0781-12 de 12 de abril, por citar las más recientes, toman como base las consideraciones de la



jurisprudencia comunitaria sobre la obligación de los Estados miembros de establecer en estos casos **un método de cálculo que objetivamente refleje la parte de gastos soportados que es realmente imputable a cada una de estas actividades**, quedando comprendida dentro de su facultad de apreciación la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y no económicas en el sentido de la Sexta Directiva. El objetivo en cualquier caso **es la determinación de una base de cálculo del IVA soportado deducible** que comprendería en este caso tanto las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados en exclusiva a la realización de operaciones sujetas como las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados simultáneamente a la realización de operaciones sujetas y no sujetas en la proporción que razonablemente corresponda a las actividades sujetas, verificando a continuación para esta base de cálculo el cumplimiento del resto de requisitos que para el ejercicio del derecho a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley de IVA.

Dispone al efecto la citada doctrina:

*“Las normas para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto soportado por estas entidades encuentran su regulación esencial en el Derecho comunitario en el Título X, artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE, incorporados a nuestro derecho interno por los 92 a 114 de la Ley 37/1992, cuya interpretación en el caso considerado debe hacerse también a la luz de la **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, Securenta Göttinger Immobilienanlagen, Asunto C-437/06**, en la cual se plantea el caso de una entidad (Securenta) que realiza tres tipos de actividades, a saber, en primer lugar, actividades no económicas, no incluidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto; en segundo lugar, actividades económicas, incluidas, por consiguiente, en el ámbito de aplicación de dicho impuesto, pero exentas del mismo, y, en tercer lugar, actividades económicas gravadas.*

*Para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas en estas circunstancias hay que partir de la concreción de la diferencia entre la afectación de*



bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, actuándose de esta forma en dos fases.

En una primera fase, **del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas.** Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

No obstante, **si la entidad consultante realizase simultáneamente operaciones sujetas al impuesto en conjunción con otras no sujetas,** habrá que actuar como sigue:

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al impuesto y a aquéllas que no lo estén, **se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas,** criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

Dentro de este último grupo y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.Dos de la Ley 37/1992 prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.



*Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por la entidad consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.*

*En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquéllas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por la entidad consultante conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.*

*En consecuencia, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de las operaciones desarrolladas por la entidad se determinará conforme a los criterios anteriores. Sólo podrán ser deducibles las cuotas soportadas que se deriven de la adquisición de bienes y servicios que se afecten única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto conforme a los criterios establecidos en los apartados anteriores de esta contestación, más la proporción correspondiente de aquéllas destinadas simultáneamente a actividades sujetas y no sujetas”.*

En definitiva, las consideraciones que la Dirección General de Tributos efectúa, con remisión a la jurisprudencia comunitaria, en relación al derecho a la deducción de estas entidades “de naturaleza dual” permite concluir lo siguiente:



1º **No serán deducibles en ninguna proporción** las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de **actividades no sujetas**.

2º Serán **deducibles en su totalidad** las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se **destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas** al Impuesto.

3º Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen **simultáneamente** al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas resultarán **deducibles en la proporción que**, con arreglo a un criterio razonable y homogéneo, **pueda imputarse al desarrollo de actividades sujetas al Impuesto**, previo cumplimiento en todo caso del resto de los requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la Ley de IVA. Cuando la sociedad en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realizase simultáneamente junto a operaciones sujetas y no exentas otras exentas, deberá tenerse en cuenta lo previsto al efecto en los artículos 102 y siguientes de la Ley de IVA para el cálculo de la prorrata de deducción.

**Madrid, 6 de julio de 2012**