

**NOTA- RESUMEN DEL CONTENIDO DEL INFORME SOBRE TRIBUTACIÓN EN IVA DE LA  
ACTIVIDAD DE LOS ENTES PÚBLICOS.**

El informe elaborado por la Subdirección de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección contiene un análisis de la tributación en IVA de la actividad de los entes públicos partiendo al efecto de la interpretación que de nuestra normativa interna efectúa la doctrina de la Dirección General de Tributos y la jurisprudencia del Tribunal Supremo al amparo de la jurisprudencia comunitaria en la materia, de donde se extraen las siguientes:

**I. CONCLUSIONES**

1º La determinación del régimen tributario aplicable a efectos de IVA a la actividad de los Entes 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.

2º Tratándose de **actividades de naturaleza económica**, los Entes públicos únicamente quedan excluidos de la consideración de sujetos pasivos **en la medida en que actúen en el ejercicio de una función pública dentro del régimen jurídico que les es propio, es decir, con sometimiento a derecho administrativo y a excepción, por tanto, de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones que los operadores privados**. No obstante lo anterior, tendrán en todo caso la condición de sujeto pasivo cuando la **actividad desarrollada sea alguna de las enumeradas expresamente en la lista contenida en el propio artículo 7.8º de la Ley de IVA** o bien, tratándose de cualquier otra actividad de naturaleza económica, **cuando la no sujeción pueda conllevar graves distorsiones en la competencia**.

3º Las mismas consideraciones resultan de aplicación a la actividad que los Entes públicos desarrollen **a través de sociedades mercantiles**, siempre que 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 respecto del ente público encomendante**, queda en todo caso sujeta al impuesto, aun cuando objetivamente pudiera definirse como desarrollada en el ejercicio de una función pública.

**Estas conclusiones, al igual evidentemente que las que se contienen en el nº 4 siguiente en relación a la actividad de las sociedades mercantiles íntegramente participadas por el ente territorial que las ha creado, se efectúan por referencia siempre 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.

4º Las **prestaciones de servicios** a un ente público por parte de una sociedad mercantil íntegramente participada por el mismo se consideran efectuadas en su condición de **“órgano técnico-jurídico”** y no quedan en principio sujetas al impuesto con las limitaciones, no obstante, derivadas de la actividad desarrollada, en las mismas condiciones que operan para los entes públicos.

En línea con lo anterior, como contrapartida a la no sujeción de los servicios cuando proceda, **las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a su financiación en estas circunstancias 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 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 cualquier caso, la referida no sujeción aplicable a los servicios de carácter puramente 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.

En las **relaciones de la sociedad mercantil frente a terceros** deberá tenerse en cuenta a estos efectos **el carácter independiente de su actuación** en los términos expuestos en el número 3º anterior, quedando, en todo caso, sujetos a IVA aquellos servicios que la sociedad mercantil preste en su propio nombre, y por su cuenta y riesgo, a terceros mediante contraprestación, se entiende, por supuesto, servicios de naturaleza económica prestados por la sociedad en su condición de empresario o profesional.

En definitiva, en aplicación del principio de neutralidad, la tributación de la actividad desarrollada por estas entidades íntegramente dependientes del ente territorial que las ha creado debe ser equivalente a la que correspondería si esa misma actividad fuera desarrollada en las mismas condiciones por el propio ente territorial.

Adicionalmente a lo anterior y en el supuesto de que la sociedad mercantil realizase operaciones calificadas como **entregas de bienes** a efectos de IVA, dichas entregas, cualquiera



que fuera su destinatario, se encontrarían, en todo caso, sujetas al impuesto, no siendo de aplicación en este caso la “doctrina del órgano técnico-jurídico”.

5º La Dirección General de Tributos se ha referido de forma reiterada en su doctrina al régimen de deducciones aplicable a entidades como las que son objeto de informe cuando en el desarrollo de su actividad realicen simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas, asumiendo en este punto 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**, de conformidad con las cuales:

- **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**.
- 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.
- 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**, siempre que evidentemente 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 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.

## **II. EJEMPLIFICACIÓN DE SUPUESTOS DE ACTUACIÓN DE LOS ENTES PÚBLICOS A TRAVÉS DE SOCIEDADES MERCANTILES Y SU TRATAMIENTO A EFECTOS DE IVA.**

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 transcendencia 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 transcendencia 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.”*

**Madrid, 6 de julio de 2012**